

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Vybírání daní z procesního hlediska
Collecting Taxes from the Procedural Point of View

Student:	Bc. Jana Valentová
Vedoucí diplomové práce:	Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.

Ostrava 2011

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně.“

V Ostravě dne

.....

Bc. Jana Valentová

Obsah

1 Úvod	1
2 Změny v zákonné úpravě výběru daní	3
2.1 Přehled základních pojmů a daňový systém České republiky	3
2.2 Vymezení základních ustanovení	6
2.2.1 <i>Správa daní</i>	6
2.2.2 <i>Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní</i>	7
2.2.3 <i>Lhůty</i>	7
2.3 Registrační řízení	8
2.4 Zahájení řízení	9
2.5 Nálezací řízení	10
2.5.1 <i>Řízení vyměřovací</i>	10
2.5.2 <i>Řízení doměřovací</i>	11
2.6 Odstranění pochybností	13
2.6.1 <i>Dokazování, znalecký posudek, svědci</i>	14
2.6.2 <i>Místní šetření</i>	15
2.6.3 <i>Daňová kontrola</i>	15
2.7 Vybírání daní	17
2.7.1 <i>Evidence daní a pořadí úhrady daně</i>	17
2.7.2 <i>Přeplatek</i>	18
2.7.3 <i>Posečkání úhrady daně</i>	19
2.7.4 <i>Placení daní</i>	19
2.7.5 <i>Možnosti zajištění úhrady daně</i>	22
2.7.6 <i>Způsoby vymáhání úhrady daně</i>	24

3 První zkušenosti s daňovým řádem	27
3.1 Příklady problémů, které se už v praxi projevily	28
4 Analýza pozitiv a negativ nové legislativy a její vyhodnocení.....	33
4.1 Přínosy a nedostatky daňového řádu v oblasti daňové kontroly	33
4.1.1 Zahájení daňové kontroly.....	34
4.1.2 Provádění daňové kontroly	38
4.2 Analýza dalších pozitiv a negativ	41
4.3 Vyhodnocení analýzy	47
5 Závěr.....	50
6 Seznam použité literatury	51
Seznam zkratk	
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1 Úvod

V dnešní době je pro většinu z nás velmi podstatná otázka zdaňování a všeho, co s ním souvisí. Stále více se zajímáme o to, jakým způsobem budou naše příjmy či majetek zdaněny a jak bychom si mohli svoji daňovou povinnost legálně snížit. Z tohoto hlediska jsou pro nás jednotlivé daňové zákony nepostradatelné.

Je třeba si uvědomit, že nejen daňoví poplatníci se snaží zabránit tomu, aby museli odvést daň ve vyšší částce, než je jejich skutečná daňová povinnost. Také stát – jako příjemce těchto prostředků a správce daně – jako veřejný orgán, který tento příjem státu zajišťuje, mají zájem na tom, aby byla daň odváděna v co nejvíce případech ve správné výši. Ke správnému zjištění a následnému stanovení daňové povinnosti slouží několik nástrojů. Jejich použití je upraveno procesním předpisem, který je společný pro všechny typy daní.

Tímto procesním předpisem je s účinností od 1. 1. 2011 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Ten nahrazuje předešlou právní úpravu, zákon o správě daní a poplatků. Pro všechny, kteří přicházejí do styku s daněmi – ať už v pozici poplatníka, plátce či správce daně – je velmi důležité seznámit se s touto změnou procesního předpisu, protože prostupuje do všech daňových oblastí. Proto jsem se ve své diplomové práci zaměřila právě na tento právní předpis.

Cílem mé práce je nejprve poukázat na změny, které daňový řád přináší a následně u konkrétních oblastí správy daní rozebrat přínosy a nedostatky, případně problémy, které jsou spojeny s využitím zákona v praxi. Na základě této analýzy provedu zhodnocení nové legislativní úpravy.

Daňový řád si klade za cíl přesněji vymezit používané postupy a práva a povinnosti všech osob, které se podílejí jakýmkoliv způsobem na správě daní. Má tak odstranit nedostatky předešlého zákona, který podle legislativních tvůrců upravoval některé oblasti příliš obecně a dával tak prostor pro odlišná řešení srovnatelných problémů, neboť v některých případech záleželo na subjektivní úvaze správce daně, jaký postup použil pro zajištění správné správy daní.

V závislosti na vytčeném cíli je má práce rozdělena následovně. První část je věnována přehledu změn oproti předešlé právní úpravě, je pojata jako průřez daňovým řádem s poukázáním na nejvýznamnější změny, ke kterým došlo v jednotlivých oblastech správy daní.

V dalších dvou částech je možno nalézt rozbor toho, jaký vliv má změna právní úpravy na samotný průběh správy daní. Protože jde však o velmi rozsáhlou právní úpravu, jsou kapitoly prioritně zaměřeny na jedinou oblast správy daní, a tou je daňová kontrola. Daňová kontrola představuje jedno z řízení, které může vést ke zjištění a stanovení daňové povinnosti daňových subjektů, což jsou nezbytné kroky umožňující následný výběr daně ve správné výši. To je totiž vlastním smyslem a také cílem procesní úpravy. Zkoumaná problematika je v konečné fázi zobecněna na celý právní předpis.

Druhá kapitola je zaměřena na nejčerstvější zkušenosti správců daně s daňovým řádem. Předmětem zájmu je kvalita toho, jak byli správci daně na přechod na novou právní úpravu připraveni, případně s jakými problémy se setkávají.

Třetí část se zabývá analýzou jednotlivých ustanovení upravujících daňovou kontrolu. Přesněji řečeno, těch ustanovení, u kterých došlo ke změně. Rozbor vyúsťuje ve zhodnocení s upozorněním na největší nedostatky či naopak na významné přednosti nového zákona.

2 Změny v zákonné úpravě výběru daní

Jak jsem již předeslala v úvodu, v této části se zaměřím na stručnou charakteristiku změn, které daňový řád přináší oproti předchozímu zákonu o správě daní a poplatků.

Dříve než přistoupím k samotnému obsahu této kapitoly, nebude, myslím, na škodu, když nejprve vymezím alespoň některé pojmy, které nás uvedou do příslušné problematiky.

2.1 Přehled základních pojmů a daňový systém České republiky

Především chci zmínit pojem **daň**. Daní označujeme povinnou nenávratnou zákonem uloženou platbu do veřejného rozpočtu, která je neúčelová a neekvivalentní. Daň může být pravidelná, ale také jednorázová nebo nepravidelná. Daň zahrnuje i **příslušenství daně**, čímž se rozumějí úroky, penále, pokuty, případně náklady řízení.

Daňový subjekt je definován takto: „*Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.*“¹

Předmětem daně se rozumí příjmy, majetek nebo úkony, které podléhají dani.

Základ daně je vyjádřením předmětu daně v měrných jednotkách (např. fyzických nebo peněžních).

Sazba daně určuje postup, jakým se stanoví ze základu daně výše konkrétní daňové povinnosti.

Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastanou skutečnosti, které ji dle jednotlivých daňových zákonů zakládají. Může se jednat například o dosažení příjmu, uskutečnění zdanitelného plnění apod.

Osvobození od daně znamená, že určitý příjem, úkon nebo majetek je sice předmětem daně, ale v dané situaci se z něj daň nestanovuje ani nevybírá.

¹ §20 odst. 1 daňového řádu

Sleva na daní představuje částku, o kterou si poplatník může z různých důvodů snížit svou daňovou povinnost.

Splatnost daně je okamžik, do kterého je daňový subjekt povinen daň uhradit.

Řádným daňovým tvrzením se rozumí daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování.²

Správce daně je orgán, který je příslušný k výkonu správy daní. V České republice to jsou finanční a celní orgány.

Správa daní spočívá v konání opatření, která vedou ke správnému stanovení a splnění daňové povinnosti.

Snížení příjmu veřejného rozpočtu se označuje jako **vratka**.

Dále je třeba zdůraznit rozdíl mezi přeplatkem a daňovým odpočtem. **Přeplatek** je částka, která byla zaplacená daňovým subjektem a převyšuje jeho skutečnou daňovou povinnost, např. přeplatek u daně z příjmů. **Daňový odpočet** se netýká *placení* daní, vyskytuje se jako vratka v *nalézacím řízení*. Příkladem může být daňový odpočet u DPH.

Po vyjasnění některých pojmů považuji za žádoucí ještě alespoň okrajově nastínit strukturu daňového systému České republiky.

V České republice rozlišujeme daně přímé a nepřímé. **Přímé daně** zatěžují příjmy, úkony nebo majetek konkrétního daňového poplatníka, který daň také sám odvádí, popřípadě prostřednictvím plátce daně (např. u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti nebo u daně vybírané srážkou). Přímé daně členíme na **daně důchodové**, které zahrnují daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob, a **daně majetkové**. Do této druhé skupiny se řadí daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí, které se souhrnně označují jako „trojdaň“, a dále daň silniční a daň z nemovitostí. Z předešlého rozlišení vyplývá, že daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob zatěžují *příjmy*, které plynou poplatníkovi, zatímco ostatní jmenované daně vznikají z *titulu majetku*, se kterým poplatník disponuje.

Nepřímé daně nejsou závislé ani na příjmech ani na majetku poplatníka, ale jsou zahrnuty v ceně zboží a služeb. Odvádí je obvykle *plátce daně*, což bývá prodejce nebo výrobce zboží, popř. poskytovatel služeb. Jednotlivé daňové zákony mohou stanovit výjimky z tohoto obecného pravidla. Ty se uplatňují například u mezinárodního obchodu. Nepřímé daně v sobě zahrnují dvě

² dle § 1 odst. 3 daňového řádu

skupiny daní. Daně všeobecné a daně selektivní. **Všeobecnou daní** je daň z přidané hodnoty, která vystřídala v minulosti uplatňovanou daň z obratu. Mezi **selektivní daně** řadíme **spotřební daně**, tzn. daň z piva, daň z lihu, daň z vína a meziproduktů, daň z minerálních olejů a daň z tabákových výrobků. Dalším druhem selektivních daní jsou **daně ekologické (energetické)**. Zde patří daň z elektřiny, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů a daň z pevných paliv.

Všechny jmenované daně se řídí konkrétními zákony, kde je upraveno, kdo je poplatníkem a plátcem daně, co je předmětem daně, v jakých případech lze uplatnit osvobození od daně, co je základem daně, jaká je výše daňové sazby, jaké lze uplatnit slevy na dani a další podrobnosti.

Vedle všech těchto zákonů stojí *procesní zákon*, který upravuje postupy při styku daňového subjektu se správcem daně. Jak už jsem uvedla, tento zákon je procesní úpravou, a, přestože upravuje vesměs jiné otázky týkající se daní, může se stát, že některou situaci upravuje odlišně od úprav v jednotlivých daňových zákonech. V takovém případě mají tyto konkrétní zákony přednost.³

Příkladem takové situace může být splatnost daně, která je v procesním předpise obecně stanovena na poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení. Tomu však odporuje úprava v zákoně o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, kde je uvedeno, že daň dědická a daň darovací jsou splatné do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru daňovému subjektu. V tomto okamžiku má, jak jsem dříve zmínila, speciální zákon přednost, a proto se bude postupovat podle něj.

Zákon, který se zabývá procesní úpravou daní, je v ČR, jak už jsem dříve zmínila, **s účinností od 1. 1. 2011 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád** (dále jen „DŘ“). DŘ nahradil zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZSDP“). Je zcela nově koncipován, a to ne jen co do formy, ale i do obsahu.⁴

³ stanovuje § 4 daňového řádu

⁴ Orientační srovnání obou zákonů naleznete v tabulce v příloze č. 1.

2.2 Vymezení základních ustanovení

2.2.1 Správa daní

Úvodní paragrafy DŘ vymezují předmět a účel zákona, zásady správy daní a dále pak správce daně a osoby, které se účastní správy daní.

DŘ pojímá **správu daní** trochu jinak než ZSDP. Rozšiřuje její **cíl** i na správné zjištění a stanovení daně, včetně zajištění úhrady daně. Nezaměřuje se tak jen na zamezení či omezení případného krácení daně.

V **§§ 1 a 2** DŘ se objevují **nové pojmy**, jako například *řádné a dodatečné daňové tvrzení* nebo *veřejný rozpočet*. Kategorie jako *příslušenství daně*, *clo* a *poplatek* jsou dle DŘ zahrnovány pod pojem *daň*.

§§ 5 – 9 DŘ představují výčet **zásad správy daní**. V této souvislosti hovořil ZSDP o zásadách „daňového řízení“. DŘ rozšířil tedy tyto zásady oproti ZSDP na *celou* oblast správy daní. Další ustanovení z těchto zásad vycházejí, ale také je dále rozvádějí. DŘ se snaží o to, aby zásady v něm uvedené korespondovaly se zásadami správního řízení, čímž se pokouší zachovávat srovnatelnost zásad celého veřejného práva. Obsahuje ale také přirozeně zásady, které jsou vlastní pouze daňovému řízení.

§ 5 odst. 2 DŘ hovoří o oprávněnosti správce daně uplatňovat své pravomoci, která musí vycházet vždy ze zákona. V ZSDP bychom ekvivalentní úpravu nenašli.

§ 5 odst. 3 DŘ sjednocuje dříve nejednotný pojem „osoba zúčastněná na řízení“ a nahrazuje ho pojmem „osoba zúčastněná na *správě daní*“, který zahrnuje daňový subjekt a třetí osoby.

§ 6 odst. 1 DŘ rozšiřuje okruh osob, kterým jsou zaručena rovná procesní práva a povinnosti i na třetí osoby.

Správce daně je povinen v souladu s **§ 6 odst. 3** DŘ poučit osoby zúčastněné na správě daní (dále jen „OZ“) o jejich procesních právech a povinnostech. V ZSDP nebyla tato povinnost stanovena takto obecně, explicitně byla vyjádřena pouze v souvislosti s konkrétními situacemi.

§ 6 odst. 4 DŘ výslovně nařizuje správci daně, aby se snažil OZ vycházet co nejvíce vstříc a za všech okolností se choval zdvořile.

§ 7 odst. 1 a 2 DŘ zavádějí **zásadu rychlosti řízení** a **zásadu hospodárnosti**. V důsledku zásady hospodárnosti je správci daně např. povoleno provádět úkony potřebné pro několik řízení společně.

Další problematiku, kterou ZSDP vůbec neupravuje, nalezneme v § 9 odst. 3 DŘ. Jedná se o oprávnění správce daně **shromažďovat** osobní a další **údaje** při správě daní. Rozsah tohoto oprávnění není jmenovitě vymezen, ale jsou stanoveny hranice, které není možno překročit. Správce daně může shromažďovat jen informace potřebné pro svou činnost, a to jenom v nezbytném rozsahu.

2.2.2 Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní

§ 11 odst. 1 DŘ vyjmenovává pravomoci správce daně. Takovýto souhrnný výčet bychom v ZSDP nenašli.

V kapitole 2.1. jsem uvedla, jak DŘ (§ 20 odst. 1 DŘ) definuje **daňový subjekt**. Na rozdíl od ZSDP zde není vysvětleno, kdo se rozumí pod pojmy „poplatník“ a „plátce daně“. Tyto definice je třeba hledat v konkrétních daňových zákonech. Důvodem této úpravy byl fakt, že postavení poplatníka nebo plátce daně vzniká subjektům podle konkrétního druhu daně.

Co se týká **třetích osob**, nejsou v DŘ vyjmenovány, jak tomu bylo v ZSDP. Je zde použito negativní vymezení, ale jedná se pouze o změnu v textu, která nemá vliv na průběh daňové správy.

Novinkou je ustanovení § 23 odst. 1 DŘ, které říká, že, pokud OZ nevyhoví výzvě správce daně, aby prokázala svou totožnost, může správce daně požádat o zjištění totožnosti příslušný bezpečnostní sbor.

2.2.3 Lhůty

§§ 32 až 38 DŘ se zabývají **obecnými lhůtami** při správě daní. U lhůt, které stanovuje správce daně OZ pro provedení nějakého úkonu (§ 32 DŘ), najdeme dvě novinky. Pokud je lhůta, kterou správce daně stanovil, kratší než 8 dnů, musí ji odůvodnit. Ve srovnání s ZSDP zde dále nalezneme zcela novou lhůtu pro jednoduché a zvláště naléhavé úkony, která smí být kratší než 1 den, ovšem za předpokladu, že OZ bude s takovou lhůtou souhlasit.

§ 33 odst. 4 DŘ určuje postup v případě, že poslední den lhůty nepřípadl na pracovní den. Novinkou je, že toto ustanovení se nevztahuje jen na úkony OZ, ale také na úkony, které provádí správce daně.

§ 34 DŘ stanovuje pravidlo v případech, kdy je správci daně pro určitý úkon stanovena lhůta. V tomto ustanovení se hovoří o přerušení této lhůty, která následně pokračuje v běhu, jakoby k jejímu přerušení vůbec nedošlo. Chtěla bych zmínit, že v ZSDP takové obecné pravidlo nebylo. Přerušení lhůt se objevovalo pouze v souvislosti s konkrétními případy. Zde však po skončení přerušení začínala běžet lhůta nová.

§ 37 DŘ se týká možnosti OZ požádat o **navrácení lhůty v předešlý stav**. Na rozdíl od ZSDP může jít i o lhůtu, která už byla dříve prodloužena. Subjektivní lhůta pro podání žádosti je zkrácena z původních 30 dnů na *15 dnů* ode dne, kdy pominuly důvody zmeškání lhůty.⁵ Pokud správce daně odmítne povolit navrácení lhůty, je OZ umožněno použít opravný prostředek⁶, který však nemá odkladný účinek. Dle ZSDP osoba zúčastněná na správě daní tuto možnost neměla.

2.3 Registrační řízení

První povinností daňového subjektu je zaregistrovat se u správce daně. **Registrační řízení** úzce souvisí s daňovým řízením, není však ve smyslu § 134 DŘ jeho součástí. Registrační řízení upravují §§ **125 až 131** DŘ. „*Daňový subjekt, který obdrží povolení nebo získá oprávnění vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, které jsou předmětem daně, je povinen do 30 dnů podat přihlášku k registraci u příslušného správce daně.*“⁷

V **§ 125 odst. 4** DŘ nalezneme **lhůtu**, kterou je třeba dodržet při registraci daňového subjektu, který má **bydliště nebo sídlo v zahraničí**. Podle DŘ má takovýto daňový subjekt stejnou lhůtu jako tuzemské daňové subjekty, může však požádat správce daně o její prodloužení. Podle ZSDP měl výše uvedený daňový subjekt povinnost podat přihlášku k registraci nejpozději *do 5 dnů* od zahájení činnosti.

⁵ Objektivní lhůta je stanovena na 1 rok od skončení původní lhůty.

⁶ dle § 109 odst. 1 DŘ

⁷ § 125 odst. 1 DŘ

V § 127 DŘ došlo ke zpřesnění povinných **položek**, které musí daňový subjekt uvést v přihlášce k registraci. § 128 odst. 2 DŘ obsahuje výčet **dalších listin**, které daňový subjekt předkládá správci daně.

§ 129 odst. 4 DŘ nově ukládá správci daně 30-ti denní **lhůtu** ode dne podání přihlášky **pro rozhodnutí o registraci**. V ZSDP tato lhůta vymezena nebyla, přesto byl správce daně 30-ti denní lhůtou vázán. Tato povinnost však vycházela z jiné legislativy.⁸

2.4 Zahájení řízení

Řízení je **zahájeno** ke dni, ke kterému došlo správci daně podání učiněné OZ, nebo ke dni, kdy správce daně oznámil OZ zahájení řízení z moci úřední.

*„Podání je úkonem osoby zúčastněné na správě daní směřujícím vůči správci daně.“*⁹
V DŘ (§ 71 odst. 2) je oproti ZSDP výslovně uvedeno, že podání musí podepsat osoba, která jej učinila.

§ 73 odst. 4 DŘ hovoří o možnosti **zpětvzetí** podání. OZ může podání vzít zpátky, pokud o něm ještě nebylo rozhodnuto, nebo pokud neměla OZ povinnost učinit podání ze zákona nebo na výzvu správce daně. V ZSDP bychom našli tuto problematiku pouze v souvislosti se zastavením řízení (z důvodu, že podání bylo vzato zpět), dále pak zde bylo upraveno zpětvzetí odvolání.

⁸ pokyn D-308, část I., bod 3, písm. b)

⁹ § 70 DŘ

2.5 Nálezací řízení

Podle § 134 odst. 3 písm. a) DŘ jsou **dílčími řízeními**, která spadají pod nálezací řízení, řízení vyměřovací, řízení doměřovací a řízení o řádném opravném prostředku. Já se v následujícím textu zaměřím na první dvě jmenovaná.

2.5.1 Řízení vyměřovací

§ 135 DŘ se týká **řádného daňového tvrzení**. Jak jsem uvedla v kapitole 2.1, pod řádné daňové tvrzení se řadí daňové přiznání, hlášení a také *vyúčtování*. Z posledně zmíněného vyplývá, že i daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a srážková daň jsou podle DŘ *vyměřovanými daněmi*, neboť spadají pod vyměřovací řízení. Na rozdíl od ZSDP, kde tomu tak nebylo.

Podle § 136 odst. 1 DŘ se **daňové přiznání** u daní vyměřovaných *za* 12-ti měsíční zdaňovací období musí podat do konce třetího měsíce po uplynutí tohoto období. Stejně to bylo upraveno i v ZSDP. § 136 odst. 3 DŘ pak říká, že u daní vyměřovaných *na* období 12-ti měsíců je třeba daňové přiznání podat do konce prvního měsíce, kterým dané zdaňovací období začíná. Tento postup se použije u daní z nemovitostí. V ZSDP nebyla tato situace řešena.

§ 137 DŘ mění lhůty pro podání hlášení a vyúčtování. Dle ZSDP se **hlášení** podávalo ve stejné lhůtě jako daňové přiznání. V souladu s DŘ se podává *do 25 dnů* po uplynutí měsíce, v němž vznikla plátcí daně povinnost hlášení podat. **Vyúčtování** je nutno podat *do 4 měsíců* po uplynutí kalendářního roku. ZSDP ukládal povinnost podat vyúčtování *do 30 dnů* od lhůty, ve které plátce daně musel podat poslední daňové přiznání nebo hlášení, případně, pokud takovou povinnost neměl, ode dne, k němuž byl plátce daně povinen odvést poslední daňovou povinnost za rozhodné období.

§ 138 odst. 1 DŘ povoluje na rozdíl od ZSDP podávat i **opravná daňová vyúčtování**.

Vyměření daně

„**Dañ lze vyměřit** na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední.“¹⁰ Pokud správce daně vyměří daň ve vyšší částce, než v jaké ji tvrdil daňový subjekt, je vzniklý rozdíl splatný *do 15 dnů* ode dne právní moci platebního výměru. Tak to předepisuje **§ 139 odst. 3** DŘ. V ZSDP byla tato lhůta v délce *30 dnů* ode dne doručení rozhodnutí o vyměření daňovému subjektu.

V případě, že se vyměřená daň neodchyluje od daně uváděné daňovým subjektem, není správce daně povinen **zaslat platební výměr** daňovému subjektu, pokud ten o to sám nepožádá. Toto ustanovení bychom našli v obou zákonech, tedy v DŘ (**§140 odst. 1 a 3**) i v ZSDP. DŘ však ještě dále omezuje tento postup. Platební výměr musí správce daně daňovému subjektu zaslat dle **§ 140 odst. 1** DŘ také, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností.¹¹ V době účinnosti ZSDP vyplývala tato povinnost pouze z judikatury správních soudů. Dále pro vyžádání platebního výměru daňovým subjektem není v DŘ žádná lhůta.¹² ZSDP tuto možnost omezoval lhůtou, jejíž nejzazší termín byl stanoven na konec příštího zdaňovacího období.

§ 140 odst. 4 DŘ znemožňuje daňovému subjektu odvolat se proti platebnímu výměru, pokud vyměřená daň odpovídá dani tvrzené, protože se nepředpokládá, že by daňový subjekt nesouhlasil s vyšší daně, kterou sám tvrdil. Přesto ZSDP připouštěl odvolání i v tomto případě.

2.5.2 Řízení doměřovací

Jestliže daňový subjekt zjistí, že daň má být v jiné výši, než byla vyměřena, je povinen¹³ podat do konce následujícího měsíce po tomto zjištění **dodatečné daňové přiznání** nebo **dodatečné vyúčtování**. Touto problematikou se zabývá **§ 141** DŘ.

Podle ZSDP bylo možno podat dodatečné daňové přiznání nebo hlášení jen v případě, že nebyly splněny podmínky pro použití mimořádných opravných prostředků. V **§ 117 odst. 2** DŘ je

¹⁰ § 139 odst. 1 DŘ

¹¹ viz kap. 2.6

¹² Omezení vyplývá jen ze lhůty pro skartování spisu, jehož součástí je platební výměr, dle skartačního řádu.

¹³ V případě, že daň má být vyšší nebo daňová ztráta nižší. V opačném případě je k tomu daňový subjekt *oprávněn*.

naopak uvedeno, že, pokud lze podat dodatečné přiznání nebo dodatečné vyúčtování, není možné obnovit nalézací řízení. Z toho vyplývá, že dle DŘ má dodatečné daňové přiznání, popř. vyúčtování, přednost před obnovou řízení. Dle ZSDP byl postup opačný.

V ZSDP byly uvedeny ještě další případy, kdy daňový subjekt nemohl podat dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší. DŘ již tento výčet neobsahuje.

§ 142 DŘ upravuje **následné hlášení**. Týká se situace, kdy plátce daně zjistí ještě před koncem lhůty pro podání vyúčtování nebo ještě před tím, než mu správce daně stanoví daň k přímé úhradě, že údaje jím uvedené byly nesprávné. V ZSDP nebylo následné hlášení nijak specifikováno, pouze se o něm objevila zmínka v souvislosti např. s insolvenčním řízením.

*„Daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední.“*¹⁴ DŘ v § 143 odst. 3 dále říká (toto ustanovení se v ZSDP nevyskytovalo), že správce daně může doměřit daň z moci úřední jen na základě výsledků daňové kontroly. Pokud zjistí správce daně nové skutečnosti nebo získá nové důkazy mimo daňovou kontrolu, vyzve daňový subjekt v souladu s § 145 odst. 2 DŘ k podání dodatečného daňového tvrzení. Daňový subjekt buď této výzvě vyhoví, čímž má možnost zahájit dokazovací řízení, nebo na výzvu nereflktuje a správce daně může doměřit daň podle pomůcek.

§ 143 odst. 5 DŘ mění **lhůtu splatnosti rozdílu**, který vznikl v důsledku toho, že správce daně doměřil daň ve vyšší částce, než v jaké byla tvrzena daňovým subjektem. Úprava lhůty byla provedena stejným způsobem jako v případě daně *vyměřené*. Tedy *z 30 dnů* od doručení platebního výměru (dle ZSDP) *na 15 dnů* ode dne, kdy platební výměr nabyl právní moci.

Pokud se daňový subjekt proti platebnímu výměru **odvolá**, nemá toto odvolání podle § 109 odst. 5 DŘ odkladný účinek. ZSDP naopak v této situaci odkladný účinek zaručoval.

§ 144 DŘ se týká situace, kdy se daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem neodchyluje od doměřené daně. Povinnost správce daně zaslat daňovému subjektu platební výměr je upravena stejně jako v případě *vyměření* daně. Je zde i stejný rozdíl ve srovnání s ZSDP. Totéž platí pro možnosti odvolání.¹⁵

¹⁴ § 143 odst. 1 DŘ

¹⁵ viz. kap. 2.5.1

Pokud daňový subjekt **nepodal řádné daňové tvrzení**, správce daně jej k tomu vyzve. Pokud daňový subjekt na tuto výzvu nereflektuje, je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek. To ustanovuje § 145 odst. 1 DŘ a takto to upravoval i ZSDP. Ten však dále přiznával správci daně oprávnění předpokládat (v případě, že daňový subjekt nepodal daňové přiznání nebo hlášení ani na výzvu správce daně), že daňový subjekt vykázal daň ve výši nula. Tento oprávněný předpoklad se už v DŘ nevyskytuje.

Víceméně stejná pravidla platí dle § 145 odst. 2 DŘ i pro podání dodatečného daňového tvrzení, pouze s tím rozdílem, že je zde stanovena jen subjektivní lhůta pro podání dodatečného daňového tvrzení, která začíná běžet od okamžiku, kdy byly zjištěny důvody pro jeho podání.

2.6 Odstranění pochybností

*„Má-li správce daně **konkrétní pochybnosti** o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.“*¹⁶ DŘ (oproti ZSDP) v tomto ustanovení zdůrazňuje, že se musí jednat o *konkrétní* pochybnosti, které správce daně musí uvést ve své výzvě daňovému subjektu.

§ 89 odst. 4 DŘ se týká **zahájení postupu k odstranění pochybností** v případě, že má vzniknout daňovému subjektu na základě jeho tvrzení daňový odpočet a správce daně má pochybnosti. Oproti ZSDP se zde hovoří o *daňovém odpočtu* a ne o *přeplatku*. Z toho tedy, mimo jiné, vyplývá, že u přeplatku u daně z příjmů už není žádná lhůta pro zahájení postupu k odstranění pochybností.

Nově je také stanovena samotná **lhůta pro vydání výzvy k odstranění pochybností**. Správce daně daňový subjekt vyzve k odstranění pochybností nejpozději *do 30 dnů* od okamžiku, kdy daňový subjekt učinil podání (stejně jako dle ZSDP), ale *nejdříve od posledního dne lhůty pro podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení*. Toto nové opatření má zaručit daňovému subjektu určitou právní jistotu.

¹⁶ § 89 odst. 1 DŘ

V § 90 odst. 1, 2 a 3 DŘ se říká, že správce daně sepíše o průběhu postupu k odstranění pochybností **protokol** nebo **úřední záznam**. Pokud nedošlo k odstranění pochybností, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt. Ten může *do 15 dnů* podat návrh na pokračování v dokazování a navrhnout další důkazní prostředky. Pokud se správce daně domnívá, že existují důvody pro pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. V opačném případě stanoví správce daně daň *do 15 dnů* od návrhu na pokračování v dokazování. Toto vše ZSDP vůbec neupravoval.

2.6.1. Dokazování, znalecký posudek, svědci

Dokazováním se v DŘ zabývá § 92 a následující. Dle **odst. 4 (§ 92 DŘ)** smí správce daně **vyzvat** daňový subjekt **k prokázání skutečností** nezbytných pro správné stanovení daně jen v případě, že si potřebné informace nemůže opatřit z vlastní úřední evidence. ZSDP správce daně takto neomezoval. DŘ se tak snaží šetřit práva daňových subjektů, vede správce daně k tomu, aby zatěžovali daňový subjekt co nejméně.

§ 93 DŘ hovoří o **důkazních prostředcích**, které mohou být využity v daňovém řízení. Jejich vymezení je zde podrobnější, než jak tomu bylo v ZSDP.

Zcela nové ustanovení § 94 DŘ se týká **listiny**. „*Listina vydaná orgánem veřejné moci v mezích jeho pravomoci, jakož i listina, která je zákonem prohlášena za veřejnou, potvrzuje, že jde o prohlášení orgánu veřejné moci, který listinu vydal, a není-li dokázán opak, potvrzuje i pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno.*“¹⁷

§ 95 DŘ upravuje stanovení **znalce**, součinnost při vypracovávání znaleckého posudku, výsledek znalce. ZSDP se touto problematikou takto podrobně nezabýval.

§ 96 DŘ upravuje postavení **svědků**. Na rozdíl od ZSDP neobsahuje definici osoby blízké.¹⁸ V ZSDP se také hovořilo o *osobě přezvědné*, kterou už DŘ nezmiňuje.

¹⁷ § 94 odst. 1 DŘ

¹⁸ Ta nyní vychází z definice uvedené v občanském zákoníku.

2.6.2 Místní šetření

*„...V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní...“*¹⁹ Správce daně může na základě § 80 odst. 2 a 4 DŘ přizvat k **místnímu šetření** osobu, jejíž přítomnost je potřebná (např. zámečník), a pořizovat obrazový nebo zvukový záznam. Toto ZSDP neupravoval.

§ 82 odst. 1 DŘ ukládá daňovému subjektu povinnost poskytnout správci daně při místním šetření přiměřené prostředky a potřebnou součinnost. ZSDP hovořil na tomto místě dále i o povinnosti daňového subjektu podat potřebná **vysvětlení**. DŘ se vysvětlením zabývá v samostatném paragrafu (§ 79 DŘ). Mimo jiné uvádí, že podané vysvětlení nelze použít pro potřeby dokazování. Může sloužit jen jako pomůcka.

§§ 83 a 84 DŘ ošetřují **zajištění věci**, která může sloužit jako důkazní prostředek. Správce daně provede zajištění, jestliže se důvodně obává, že by později mohlo být velmi obtížné, popř. nemožné, důkazní prostředek použít. Oproti ZSDP je zde postup správce daně upraven podrobněji.

2.6.3 Daňová kontrola

Hlavní smysl **daňové kontroly** zůstal v DŘ zachován. DŘ se snaží odstranit nedostatky úpravy v ZSDP, především v oblasti zahájení daňové kontroly a jejího opakování. Právě tato problematika se ukázala z praktického hlediska ošetřená v ZSDP nedostatečně. Stejně tak DŘ zareagoval na tlaky ve věci jasného vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly. Měla by tak být zvýšena míra ochrany postavení daňového subjektu.

V návaznosti na to, co jsem výše uvedla, § 85 odst. 1 DŘ vymezuje **předmět** daňové kontroly, jako *„...daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správně zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.“*²⁰ Dále § 85 odst. 3

¹⁹ § 80 odst. 1 DŘ

²⁰ § 85 odst. 1 DŘ

DŘ umožňuje **rozsah** daňové kontroly, který musí být vždy stanoven, v jejím průběhu upřesnit, tzn. rozšířit i zúžit.

V kapitole 2.2.1 jsem se zmiňovala o tom, že v souladu se zásadou hospodárnosti může správce daně provádět některé úkony potřebné pro více řízení společně. To se týká také daňové kontroly. Podle **§ 85 odst. 4** DŘ lze společně provádět daňovou kontrolu pro více daňových řízení, pokud se týkají stejného daňového subjektu. V ZSDP tato možnost upravena nebyla.

Další posílení právní jistoty daňového subjektu přináší **§ 85 odst. 5** DŘ, který přesně vymezuje podmínky, za nichž lze **opakovat daňovou kontrolu**. ZSDP hovořil o opakování daňové kontroly pouze v souvislosti s mimořádnými opravnými prostředky (zejména s obnovou řízení).

Naopak **§ 86 odst. 1** DŘ posiluje postavení správce daně. Zdůrazňuje totiž povinnost daňového subjektu umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly.

§ 87 odst. 1 DŘ přesně určuje, čím je **zahájena daňová kontrola**. Následující odstavce pak stanovují přesný postup v případě, že daňový subjekt neumožní správci daně daňovou kontrolu zahájit. Účelem těchto nových ustanovení je zabránit daňovému subjektu vyhýbat se zahájení daňové kontroly.

§ 88 DŘ se zabývá **zprávou o daňové kontrole**, o jejím projednání, o seznámení se s výsledkem daňové kontroly ze strany daňového subjektu aj. DŘ rozvádí původní ustanovení ZSDP. Je zde stanovena povinnost správce daně určit daňovému subjektu na základě jeho žádosti lhůtu, ve které se může vyjádřit k výsledkům daňové kontroly.

Několikrát jsem již zmiňovala, že správce daně může za určitých okolností stanovit daň podle pomůcek. To však není jediný alternativní způsob, jak lze daň stanovit. V úvahu přichází také sjednání daně.

Pokud daň nelze *spolehlivě* stanovit na základě dokazování, protože daňový subjekt při něm nesplnil některou ze svých zákonných povinností, **stanoví** správce daně **daň podle pomůcek**. To stanovuje **§ 98 odst. 1** DŘ, který dále říká, že skutečnost, že daň byla stanovena podle pomůcek, musí správce daně uvést do výroku rozhodnutí. V ZSDP tato povinnost zakotvena nebyla.

Může však nastat také situace, že daň nelze stanovit na základě dokazování, ale ani podle pomůcek. V takovém případě správce daně v souladu s **§ 98 odst. 4** DŘ **daň** s daňovým

subjektem **sjedná**. Na rozdíl od úpravy v ZSDP se výše sjednané daně uvede do rozhodnutí, které má náležitosti platebního výměru, a nelze proti němu uplatnit žádné opravné prostředky.

2.7 Vybírání daní

V této kapitole chci zmínit vše, co souvisí s placením daní, včetně různých způsobů zajištění úhrady daně, sankcí za nesplnění souvisejících povinností i případných nástrojů pro vymáhání úhrady daně.

Možná by bylo dobré už v této chvíli poznamenat, že specifickým způsobem vybírání daně je vybírání prostřednictvím **srážky**. Vymezení tohoto postupu v DŘ je sice obsáhlejší než v ZSDP, ale v podstatě koresponduje s dřívější úpravou, nebudu se jím proto dále zabývat.

2.7.1 Evidence daní a pořadí úhrady daně

Co se týče **evidence** daní upravené §§ 149 až 151 DŘ, nenalezneme zde žádné výrazné rozdíly oproti znění ZSDP. Pouze jsou zde nově ošetřeny některé případy, kdy je správce daně povinen shromažďovat specifické platby na depozitním účtu.

Naopak v případě **pořadí úhrady daně** došlo k podstatným změnám. § 152 odst. 1 DŘ určuje pořadí nedoplatků, na něž se použije úhrada daně, následovně: nedoplatky na dani, nedoplatky na příslušenství daně, vymáhané nedoplatky na dani, vymáhané nedoplatky na příslušenství daně. V ZSDP bylo stanoveno pořadí uhrazovaných daňových povinností takto: náklady řízení, pokuty a penále, zvýšení daně, nejstarší nedoplatky na dani, běžné platby daní, úrok. Můžeme si všimnout, že podle DŘ má obecně přednost úhrada *nedoplatků na dani* před *nedoplatky na příslušenství daně*, což znamená pro daňové subjekty zlepšení jejich postavení, protože mohou uhradit nejprve dlužnou daň a předejít tak jejímu dalšímu úročení, a teprve potom ostatní nedoplatky. Toto pořadí se však týká jen konkrétního osobního daňového účtu. Pokud má daňový subjekt i další osobní daňové účty, určí postup úhrady nedoplatků na těchto účtech jiné ustanovení DŘ.²¹

²¹ Viz. § 154 DŘ a násl.

V § 153 DŘ nalezneme, krom jiného, definici **nedoplatku**, což ZSDP neobsahoval. Dále je zde zakotvena možnost neformálního upozornění správce daně, kterým vyrozumí daňový subjekt o výši jeho nedoplatku a následcích jeho neuhrazení.

2.7.2 Přeplatek

DŘ pojímá definici **přeplatku** trochu jinak, než tomu bylo v ZSDP, který jej vymezoval jako částku plateb, která převyšuje splatnou daň včetně příslušenství daně. Dle § 154 odst. 1 DŘ představuje nedoplatek *kladné saldo osobního daňového účtu*.

Podle § 154 odst. 2 DŘ (a stejně tak i podle ZSDP) se přeplatek **převeďte k úhradě nedoplatku** na jiném osobním daňovém účtu. Pro tento převod je ale v tomtéž paragrafu (na rozdíl od ZSDP) zakotvena podmínka, že přeplatek se převeďte pouze, pokud nelze reálně očekávat, že na osobním daňovém účtu, na kterém je přeplatek evidován, vznikne do 10 dnů povinnost uhradit daň.

Přeplatek může být použit též na úhradu nedoplatku evidovaného u jiného správce daně, a to na žádost tohoto druhého správce daně (§ 154 odst. 4 DŘ). Také daňový subjekt může podle § 155 odst. 1 DŘ požádat správce daně o převod svého přeplatku buď za účelem úhrady nedoplatku u jiného správce daně nebo nově i za účelem úhrady nedoplatku *jiného daňového subjektu* (u stejného nebo jiného správce daně). Za den úhrady nedoplatku se pak považuje den, kdy žádost daňového subjektu došla správci daně. V ZSDP byl den úhrady stanoven na den, který následuje po dni vzniku přeplatku.

2.7.3 Posečkání úhrady daně

Za určitých podmínek uvedených v § 156 odst. 1 DŘ může správce daně povolit daňovému subjektu **posečkání úhrady daně** nebo její rozdělení na splátky. Na rozdíl od ZSDP je správci daně umožněno učinit tuto výjimku nejen na žádost daňového subjektu, ale i z moci úřední.

Lhůtu, ve které musí správce daně rozhodnout o posečkání, stanovuje § 156 odst. 2 DŘ na 30 dnů od podání žádosti. ZSDP žádnou lhůtu neurčoval.²²

§ 156 odst. 4 DŘ zavádí novinku, a sice, že posečkání je možné povolit i zpětně.

Daňový subjekt je povinen uhradit **úrok z posečkané částky**, a to do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru, který správce daně vydá ihned po skončení posečkání (§ 157 DŘ). V ZSDP byla tato lhůta kratší, pouze 8 dnů.²³

2.7.4 Placení daní

„Daň se platí příslušnému správci daně v české měně. Je-li platba poukázána v cizí měně, zaeviduje ji správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu ve výši, v jaké mu byla připsána na účet v české měně.“²⁴

Oproti způsobům placení uvedeným v ZSDP umožňuje DŘ v § 163 odst. 3 i platbu šekem.²⁵

Podle § 160 odst. 1 DŘ je **lhůta pro placení daně 6 let** ode dne její splatnosti. Po uplynutí této lhůty už není možné nedoplatek vymáhat (ani vybrat). Novinkou tedy je, že se jedná o *lhůtu prekluzivní* a ne promlčecí, jak to upravoval ZSDP. Dále § 160 DŘ přesně vymezuje, které úkony mají za následek **přerušení lhůty** pro placení daně (**odst. 3**), a nově určuje, kdy se **lhůta staví (odst. 4)**.

²² Správce daně se řídil pokynem D-308 (lhůta činila 3 měsíce).

²³ Skutečnost, že daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit úrok z prodlení, ale jen úrok z posečkané částky, který je nižší, představuje výhodu pro daňové subjekty, které spolupracují se správcem daně.

²⁴ § 163 odst. 1 a 2 DŘ

²⁵ Musí být dodržena ustanovení zákona č. 191/1950, zákona směnečného a šekového, ve znění pozdějších předpisů.

Příslušenství daně

Povinnost uhradit příslušenství daně vzniká daňovému subjektu, pokud nesplní některou ze svých povinností.

Jednou z těchto sankcí je **úrok z prodlení**. „*Daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje **pátým pracovním dnem** následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně.*“²⁶ V souladu se ZSDP „nabíhal“ úrok z prodlení ode dne, který následoval po dni splatnosti. **§ 252 odst. 2** DŘ tak poskytuje daňovému subjektu čtyřdenní odklad.

Daňový subjekt je povinen zaplatit **pokutu** v případě, že nepodal daňové přiznání, příp. dodatečné daňové přiznání, nebo ho podal až po stanovené lhůtě (se zpožděním delším než 5 dnů). **§ 250 odst. 1** DŘ dále přesně stanovuje výši této pokuty v závislosti na tom, zda jde o daň či daňový odpočet nebo daňovou ztrátu. ZSDP upravoval tuto sankci odlišně. Jednak se nejednalo o pokutu, ale o *zvýšení daně*, a jednak bylo na uvážení správce daně, jestli sankci udělí a v jaké výši (bylo stanoveno maximální procento vyměřené daně, o které se daň mohla zvýšit).

Podle **§ 250 odst. 2** DŘ nově postihne tato pokuta i *plátce* daně, kteří nepodají včas vyúčtování.

§ 250 odst. 3 a 4 DŘ určují horní i dolní limit částky, která představuje pokutu. V ZSDP bychom kromě výše zmíněného procentuelního omezení jinou hranici nenašli.

Správce daně rozhodne o povinnosti daňového subjektu zaplatit pokutu samostatným platebním výměrem. Takto je to upraveno v **§ 250 odst. 5** DŘ. Dle ZSDP byla sankce součástí platebního výměru na daň.

Za tvrzení daně v nesprávné výši je daňový subjekt sankcionován prostřednictvím **penále**. Jeho výše je závislá na skutečnosti, zda daň byla stanovena nesprávně nižší nebo daňový odpočet či daňová ztráta nesprávně vyšší. V případě daňové ztráty **§ 251 odst. 1** DŘ určuje nižší

²⁶ § 252 odst. 1 a 2 DŘ

výši penále, než ukládal ZSDP. DŘ chce zohlednit fakt, že není jisté, zda bude mít daňový subjekt v budoucnu možnost daňovou ztrátu uplatnit.

Mezi příslušenství daně dále patří pořádková pokuta, popř. náklady řízení. **Pořádkovou pokutu** může správce daně uložit daňovému subjektu i jiné OZ až do výše 50 000 Kč, pokud závažně ztěžuje průběh řízení při jednání před správcem daně. Tak to stanoví **§ 247 odst. 1 DŘ** stejně jako přesné vymezení chování, které se považuje za „závažné ztěžování průběhu“. Ekvivalentní úpravu bychom v ZSDP nenašli.

§ 247 odst. 2 DŘ pak hovoří o pokutě do výše 50 000 Kč, kterou může správce daně uložit osobě, která „*bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy..., nestanoví-li zákon jiný důsledek.*“²⁷ Podle ZSDP mohl správce daně uložit pořádkovou pokutu opakovaně až do celkové výše 2 000 000 Kč.

V souladu s **§ 247 odst. 4 DŘ** je možné uložit pořádkovou pokutu *do 1 roku* ode dne, kdy se OZ dopustila jednání, které opravňuje správce daně pokutu uložit. Poté právo zaniká. V ZSDP činila tato lhůta *2 roky*.²⁸

Proti uložení pořádkové pokuty může OZ uplatnit **odvolání** s odkladným účinkem. **Splatnost pokuty** je stanovena na *15 dnů* ode dne, kdy rozhodnutí o uložení pokuty nabylo právní moci (**§ 248 odst. 3 DŘ**). V závislosti na úpravě v ZSDP bylo na uvážení správce daně, jakou lhůtu pro zaplacení pokuty určil.

²⁷ § 247 odst. 2 DŘ

²⁸ Pokutu lze vybírat a vymáhat do 6 let ode dne splatnosti daně (tedy po uplynutí lhůty pro placení daně). V ZSDP byla stanovena promlčecí lhůta 5 let.

Porušení povinnosti ze strany správce daně

„Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím...“ ²⁹ Podle **§ 254 odst. 1 DŘ** **úrok z neoprávněného jednání správce daně** vznikne, jestliže nesprávné rozhodnutí bylo vydáno v nalézacím řízení a jeho nezákonnost byla způsobena pochybením správce daně. V ZSDP byl upraven pouze vznik úroku z vratitelného přeplatku, který správce daně poukázal daňovému subjektu po stanovené lhůtě. ³⁰

§ 254 odst. 3 DŘ přímo stanovuje, že úrok předepíše správce daně na osobní účet daňového subjektu.

Dle **§ 254 odst. 5 DŘ** může daňový subjekt podat **námítku** proti postupu správce daně ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně. Ačkoliv obecně proti námitce nelze uplatnit opravné prostředky ³¹, v tomto konkrétním případě to možné je.

2.7.5. Možnosti zajištění úhrady daně

Pro **zajištění úhrady daně** může správce daně použít zajišťovací příkaz nebo může zřídit zástavní právo. Dalšími používanými zajišťovacími instituty jsou ručení a bankovní záruka. Jiným možným způsobem je zajištění daně prostřednictvím placení záloh.

²⁹ § 254 odst. 1 DŘ

³⁰ V DŘ bychom takové ustanovení našli v § 155 odst. 5.

³¹ viz. § 159 DŘ

Zajišťovací příkaz a zástavní právo

Pokud se správce daně důvodně obává, že by daň, která dosud není splatná nebo ještě nebyla stanovena, mohlo být v době její vymahatelnosti obtížné, příp. nemožné, vybrat, je správce daně podle ustanovení **§ 167 odst. 1** DŘ oprávněn vydat **zajišťovací příkaz**.

§ 167 odst. 3 DŘ říká, že správce daně uloží daňovému subjektu třídní **lhůtu** na to, aby zajištěnou částku zaplatil. Shodně to upravoval i ZSDP. V DŘ je však dále stanovena možnost stanovit okamžitou vykonatelnost v případě, kdy hrozí nebezpečí z prodlení.

§ 168 odst. 2 DŘ nově stanoví, že proti zajišťovacímu příkazu není možné uplatnit obnovu řízení.

Ustanovení, která nalezneme v dalších odstavcích § 168 DŘ, ZSDP neobsahoval. Jedná se např. o průběžné posuzování trvání důvodů pro zajištění, splatnost zajištěné a dosud nestanovené daně nebo zánik účinnosti zajišťovacího příkazu ze zákona.

§ 169 DŘ respektuje zásady rychlosti a hospodárnosti a stanovuje, že při nahrazení zajišťovacího příkazu novým vykonatelným rozhodnutím už není nutné, aby správce daně znovu prováděl úkony, které již jednou provedl v souvislosti se zajišťovacím příkazem.

§ 170 DŘ upravuje možnost správce daně zřídit **zástavní právo** na majetek daňového subjektu, aby tak zajistil úhradu daně. Na rozdíl od ZSDP není zjištění předmětu zástavy vázáno na místní šetření. Ostatní ustanovení týkajícího se zástavního práva se nijak zásadně neodlišují od předešlé úpravy v ZSDP.

Ručení a bankovní záruka

DŘ se věnuje ručení zákonnému (povinnost ručení vyplývá z některého zákona) i ručení dobrovolnému (upraveno § 173 DŘ). Aby se odstranil rozpor s judikaturou, **§ 171 odst. 2** DŘ jasně stanovuje, že ručitel je povinen uhradit nedoplatek i v případě, že daňový subjekt zanikl bez právního zástupce.³²

³² DŘ zde bere v úvahu, že zánik právnické osoby by mohl být i účelový.

§ 171 odst. 4 DŘ nevyjmenovává důvody, které může uplatnit ručitel v případném **odvolání**, jak tomu bylo v ZSDP. DŘ vychází z obecně stanovených práv a povinností ručitele. V podstatě je tak zvýhodněno postavení ručitele oproti minulé úpravě.

Zcela nový druh zajištění upravuje § 173 DŘ – **dobrovolné ručení a bankovní záruku**. „*Správce daně může rozhodnout o přijetí ručení třetí osoby odlišné od daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně, a to na základě písemného prohlášení ručitele s úředně ověřeným podpisem.*“³³ DŘ Správce daně může dále přijmout bankovní záruku na základě písemného prohlášení banky.

Placení záloh

§ 174 se týká posledního způsobu zajištění daně. „*Daň lze zajistit prostřednictvím placení záloh, jestliže daň není ještě známá a neuplynul-li den její splatnosti.*“³⁴ ZSDP stanovoval, že správce daně může v odůvodněných případech změnit výši záloh. § 174 odst. 5 DŘ tuto pravomoc správci daně ponechává, ovšem s tím rozdílem, že tato změna nesmí být v neprospěch daňového subjektu.

2.7.6 Způsoby vymáhání úhrady daně

V ZSDP byl postup **zahájení vymáhání** úhrady daně upraven tak, že správce daně byl povinen (nehrozilo-li, že tím bude zmařen účel vymáhání) vyzvat daňový subjekt *k úhradě nedoplatku*. Daňový subjekt se mohl proti této výzvě odvolat, stejně jako proti samotnému exekučnímu příkazu.

DŘ zvolil jiný postup, a to ze dvou důvodů. Jednak proto, že daňový subjekt často podával odvolání jen, aby oddálil placení, a jednak proto, aby se naše legislativa přiblížila právním úpravám v jiných evropských zemích. Místo výzvy k úhradě nedoplatku správce daně neformálně upozorní daňový subjekt, že je v prodlení a že mu hrozí exekuce, pokud nedoplatek neuhradí

³³ § 173 odst. 1 DŘ

³⁴ § 174 odst. 1 DŘ

dobrovolně.³⁵ Toto řešení nenalezneme v ustanoveních týkajících se vymáhání daní, protože tento postup je v souladu s obecnou zásadou vstřícnosti a spolupráce, a podle mínění zákonodárců ho proto není nutné znovu zdůrazňovat.

*„Správce daně může vymáhat nedoplatek daňovou exekucí nebo zabezpečit vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudu nebo soudního exekutora, popřípadě jej uplatnit v insolvenčním řízení nebo přihlásit jej do veřejné dražby.“*³⁶ Ze znění § 175 DŘ vyplývá, že DŘ **rozšiřuje možnosti vymáhání** daňové pohledávky oproti ZSDP o právo správce daně přihlásit svou pohledávku do insolvenčního řízení nebo veřejné dražby.

DŘ obsahuje rozsáhlou úpravu způsobů vymáhání daně. Otázkám této oblasti se ZSDP buď nevěnoval vůbec nebo se o nich zmiňoval jen okrajově. Protože tedy většina ustanovení DŘ týkající se této problematiky je úplně nová v porovnání s ZSDP a není proto dán příliš velký prostor pro srovnávání, popíšu úpravu vymáhání daní jen stručně.

Daňová exekuce

Daňové exekuci se věnoval i ZSDP, ale zdaleka ne tak podrobně. ZSDP byl v této oblasti založen na podpůrném používání občanského soudního řádu (dále „OSŘ“).

§ 178 odst. 1 DŘ uvádí, že správce daně nařizuje daňovou exekuci vydáním **exekučního příkazu**. Tímto úkonem se zahajuje exekuční řízení.

§ 179 DŘ se věnuje **vyloučení majetku z daňové exekuce**. Při stanovování, na který majetek se daňová exekuce nevztahuje, vycházeli tvůrci DŘ z úpravy v OSŘ.

V § 180 DŘ nalezneme ustanovení zabývající se **prohlášením o majetku**. ZSDP se v této souvislosti zmiňoval o *soupisu majetku*.

S daňovou exekucí souvisí i **exekuční náklady**. *„Exekuční náklady je povinen hradit dlužník, pokud daňová exekuce nebyla provedena neoprávněně. Exekuční náklady spočívají*

³⁵ Správce daně má pouze *možnost* učinit neformální výzvu, ne *povinnost* (dle §153 odst. 3 DŘ).

³⁶ § 175 odst. 1 DŘ

*v náhradě nákladů za nařízení daňové exekuce, v náhradě nákladů za výkon prodeje a v náhradě hotových výdajů vzniklých při provádění daňové exekuce. “*³⁷

Exekuční náklady jsou v DŘ (§§ 182 – 184) upraveny až na některé odlišnosti víceméně shodně s úpravou v ZSDP. Rozdílně je upravena např. **lhůta**, ve které je dlužník povinen uhradit hotové výdaje správce daně. Dle ZSDP činila tato lhůta *30 dnů ode dne*, kdy mu byla jejich částka písemně sdělena. DŘ zkracuje lhůtu na *15 dnů ode dne* doručení příslušného rozhodnutí.

V následujících téměř 50 paragrafech se DŘ zabývá **různými typy daňové exekuce**. Upravuje daňovou exekuci postižením majetkových práv, srážkami ze mzdy, příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, příkázáním jiné peněžité pohledávky, postižením jiných majetkových práv či prodejem movitých věcí a nemovitostí.

Daňové pohledávky uplatněné v insolvenčním řízení

§ 242 DŘ určuje, že daňové pohledávky, které vznikly ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení, jsou **pohledávkami za majetkovou podstatou**³⁸, což znamená, že patří ke skupině pohledávek, které mají v rámci insolvenčního řízení specifické postavení. „...*pohledávky za majetkovou podstatou se uspokojují v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku.*“³⁹ Tady bych zdůraznila, že DŘ stanovuje, že pohledávky za majetkovou podstatou mohou vznikat až do *ukončení insolvenčního řízení*, tedy ne jen do *vydání rozhodnutí*, které ukončuje insolvenční řízení, jak bychom to našli v ZSDP.

³⁷ § 182 odst. 1 a 2 DŘ

³⁸ viz. též § 168 odst. 2 písm. e) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (insolvenční zákon)

³⁹ § 168 odst. 3 insolvenčního zákona

3 První zkušenosti s daňovým řádem

Daňový řád je teprve čerstvě účinný zákon, takže s jeho uplatňováním jsou v praxi spojeny větší či menší problémy. Je však třeba rozlišit, zda jsou tyto problémy způsobeny chybnými ustanoveními zákona a nebo skutečností, že, protože jde o nový zákon a teprve dochází k jeho výkladu, obě strany (tedy správce daně na jedné a daňové subjekty na druhé) se snaží výklady zákona přizpůsobit co nejvíce svým představám. V tom případě teprve praxe ukáže, jak jednotlivé výklady sladit tak, aby docházelo co nejlépe k naplňování cíle správy daní.

Nutno říci, že při tvorbě DŘ měli zákonodárci trochu lepší podmínky, než tomu bylo při tvorbě jeho předchůdce, zákona o správě daní a poplatků. Po roce 1990 se totiž začalo přecházet na úplně jiný systém správy daní a neexistovala zde žádná předloha, ze které by mohli zákonodárci vyjít. U daňového řádu tomu bylo jinak. Mnoho postupů již existovalo, proto bylo snazší je v zákoně podchytit, případně upravit.

Na druhou stranu i DŘ zavádí některé úplně nové postupy, se kterými nemají správci daně dosud žádné zkušenosti, a proto právě v těchto oblastech mohou vznikat největší problémy při jejich praktické aplikaci.

Nabízí se otázka. Co se udělalo proto, aby k takovým situacím docházelo co nejméně? Jak důkladně byly úřední osoby správců daně proškoleny? Odpověď je následující. Na podzim roku 2010 probíhala „masová školení“ pracovníků finančních úřadů a finančních ředitelství. Tato školení však vždy měla určité zaměření. Účastnili se jich pracovníci, kteří se zabývají stejnou činností, tedy např. kontrolaři, jindy pracovníci věnující se vymáhání daňových pohledávek apod. Tito pracovníci byli upozorňováni hlavně na problémy, které se týkají jejich zaměření.

Zmíněná školení probíhala ovšem víceméně v obecné rovině, protože není možné namodelovat všechny situace, které mohou v praxi nastat. Řešení konkrétních problémů bylo ponecháno až na chvíli, kdy k nim skutečně dojde. V takovém případě se mohou pracovníci správců daně obrátit s písemným nebo telefonickým dotazem na metodické orgány finančních ředitelství či Generálního finančního ředitelství, jejichž úkolem je podávat výklady k zákonu. Obvykle tím způsobem, že na základě konkrétní situace zformulují obecný výklad dotčených ustanovení zákona.

Neznamená to však, že problémy jsou řešeny pouze tehdy, až skutečně nastanou. Průběžně se konají konzultační dny, porady, na kterých mohou pracovníci FÚ poukázat na problémy, které by mohly nastat. Jestliže vnesou v této věci oficiální dotaz, musí se jimi příslušné orgány začít zabývat.

Dále mohou problémy odhalit také pracovníci FŘ při provádění dohlídkové činnosti nad FÚ, při které zjistí, že pracovníci FÚ si špatně vyložili některé ustanovení DŘ, a tudíž nepostupují v souladu se zákonem.

Tvorba DŘ není ještě v žádném případě ukončeným procesem. Budou se hledat kompromisy ve výkladech zákona. Jestliže nebude možné v některé oblasti žádný nalézt, bude třeba přistoupit k novelizaci dotčených ustanovení DŘ.

Přestože původně zákonodárci deklarovali naprosto bezproblémový přechod ze ZSDP na DŘ, bude nutné mít ještě nějakou dobu trpělivost, než se „usadí“. Navíc bylo dosud vydáno jen malé množství výkladových stanovisek. Správci daně, pokud si nejsou jistí, jak danou situaci vyřešit, mají obavy z vydávání rozhodnutí, protože hrozí možnost, že se proti jejich rozhodnutí bude daňový subjekt bránit, např. podáním žaloby.

3.1 Příklady problémů, které se už v praxi projevily

Nyní bych chtěla zmínit některé konkrétní problémy, na které začala praxe poukazovat. Stejně jako potom v následující kapitole se zaměřím na oblast daňové kontroly.

Například ustanovení § 143 odst. 3 DŘ říká, že k doměření daně z moci úřední může dojít jen na základě daňové kontroly. § 145 odst. 2 DŘ uvádí, že, pokud správce daně důvodně předpokládá, že dojde k doměření daně, může daňový subjekt vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Pokud daňový subjekt výzvě nevyhoví, stanoví správce daně daň podle pomůcek.

Správcí daně se však oprávněně ptají, jak mohou doměřit daň na základě pomůcek, když § 143 odst. 3 DŘ umožňuje doměřit daň (z moci úřední) jen na základě DK?

Se stanovením daně dle pomůcek souvisí také následující problém.

Daňový subjekt neumožnil správci daně zahájit DK. Správce daně jej proto v souladu s § 87 odst. 2 DŘ k tomu vyzval. Daňový subjekt však nereagoval ani na tuto výzvu. § 87 odst. 5 DŘ dává správci daně právo v takovém případě daň stanovit podle pomůcek (případně daň sjednat).

Správcí daně však v takovém případě nevědí, v rámci jakého řízení ke stanovení daně dojde. Jaké řízení mají zahájit? Mají si sehnat pomůcky, stanovit daň, vyhotovit o tom úřední záznam a daňovému subjektu oznámit, že mu byla doměřena daň? Nebo si mají daňový subjekt předvolat a (přijde-li) seznámit ho s výsledkem stanovení daně?

Různé otázky vyvstávají i při aplikaci ustanovení § 90 odst. 3 DŘ.

Speciálním postupem, jak změnit výši daně hned po podání daňového přiznání daňovým subjektem, bylo podle ZSDP vytýkácí řízení. To však mělo sloužit jen k tomu, aby daňový subjekt prokázal (nebo neprokázal) věrohodnost nějakého neobvyklého údaje v daňovém přiznání. V praxi se však často stávalo, že v rámci vytýkácího řízení docházelo k velmi složitému dokazování nebo se objevily další problémy. Provádělo se pak to, co už se vlastně mělo provádět v rámci DK.

DŘ, ve snaze těmto situacím zabránit, vytýkácí řízení zrušil a nahradil ho postupem k odstranění pochybností. Zatímco dle ZSDP se při pochybnostech podaného daňového přiznání vedlo vždy vytýkácí řízení (bez ohledu na rozsah problému) a DK sloužila k prošetření skutečností obsažených v již dříve vyměřeném daňovém přiznání, dle DŘ je třeba u každého „podezřelého“ daňového přiznání rozhodnout, zda jde o dílčí pochybnosti, a pak se zahájí postup k odstranění pochybností, nebo jsou pochybnosti rozsáhlé, a zahájí se DK.

§ 90 odst. 3 DŘ stanovuje, že, pokud se během postupu k odstranění pochybností změní rozsah pochybností a je třeba pokračovat v dokazování, přejde se k daňové kontrole. Toto je „novinka“, se kterou si správci daně trochu nevědí rady. Nemají přesnou představu o tom, jak přesně postupovat. Ptají se například, jakým způsobem mají v takovém případě seznámit daňový subjekt s výsledkem postupu k odstranění pochybností?

Nyní bych ráda upozornila na dva problémy, které se pravděpodobně budou muset zanedlouho začít řešit, i když doposud nebyl vznesen žádný oficiální dotaz, který by se jich týkal.

§ 31 DŘ umožňuje daňovému subjektu, aby si s sebou na jednání před správcem daně přivedl odborného konzultanta. Správci daně však nevědí, co dělat v situaci, kdy se spolu s daňovým subjektem dostaví například čtyři divoce vypadající muži, kteří však nevzbuzují dojem, že by měli nějaké odborné znalosti, kterými by mohli posloužit daňovému subjektu. Má se správce daně v takovém případě dotazovat, co přesně má daňový subjekt v úmyslu s nimi konzultovat? Má správce daně připustit k jednání všechny „odborné konzultanty“ nebo pouze jednoho?

Další nesrovnalosti přináší ustanovení § 79 DŘ. Ten zavádí pojem „vysvětlení“. Správci daně nevědí, co přesně si mají pod tímto pojmem představit. Nemůže jít o vysvětlování např. původu nějakého dokladu, protože to by se jednalo o prokazování (v případě daňového subjektu) nebo o svědectví, pokud by vysvětlení podávala třetí osoba. Určitým dohadem je, že by snad mohlo jít o vysvětlení nějakého principu, na jehož základě probíhají určité firemní procesy. Dále není jasné, kdo vlastně by měl vysvětlení podávat. Jestli pouze daňový subjekt nebo jen třetí osoby, či všechny osoby zúčastněné na správě daní?

K žádnému z uvedených problémů zatím nebyl podán oficiální výklad. Proto nechávám tyto otázky otevřené.

Nyní bych chtěla zmínit ještě jednu skutečnost. Pokyny Ministerstva financí ČR mají sloužit k tomu, aby objasnily správcům daně, jak aplikovat zákon v praxi, a tím správcům daně jejich práci ulehčit. Já jsem však narazila na pokyn ministerstva, který dokazuje, že takový pokyn může správcům daně jejich práci naopak i ztěžovat.

Uvedu případ, který se týká velmi významné oblasti z hlediska DK, a sice lhůt v daňovém řízení, přesněji řečeno, možnosti prodloužení lhůty. Konkrétně jde o ustanovení § 36 odst. 3 DŘ, které se mělo shodovat s dřívější úpravou v ZSDP. Při jeho formulaci však došlo k chybě, která byla při schvalování zákona přehlédnuta. Znění dotyčného ustanovení dle DŘ i dle ZSDP znázorním na příkladu.

Příklad 3.1.1

Daňový subjekt byl v průběhu DK správcem daně vyzván k předložení dokumentů, které potvrzují jeho tvrzení. Správce daně k tomu stanovil daňovému subjektu lhůtu 14-ti dnů. Poslední den lhůty připadal na 5. 4. 2011. Daňový subjekt se rozhodl požádat správce daně o prodloužení této lhůty o 7 dnů, tedy do 12. 4. 2011.

*ZSDP stanovoval, že „nerozhodne-li správce daně o žádosti o prodloužení lhůty **před uplynutím žádané lhůty**, považuje se žádané prodloužení lhůty za povolené.“⁴⁰*

*V našem příkladu by to znamenalo, že, pokud by správce daně nerozhodl o prodloužení lhůty **do 12. 4. 2011**, lhůta byla prodloužena.*

*DŘ však toto ustanovení naformuloval jinak: „Nevydá-li správce daně rozhodnutí **před uplynutím lhůty**, jejíž prodloužení bylo požadováno v žádosti, platí, že žádosti bylo vyhověno.“⁴¹*

*Z tohoto znění vyplývá, že, pokud správce daně nerozhodne o žádosti **do 5. 4. 2011**, dochází k prodloužení lhůty.*

Nyní si představme následující situaci. Daňový subjekt podal žádost u správce daně až v poslední den lhůty, tedy 5. 4. 2011. Správce daně už nemůže stihnout o žádosti rozhodnout (před uplynutím k tomu určené lhůty, tedy do 5. 4. 2011), a proto se má, dle znění DŘ, zato, že žádosti daňového subjektu bylo vyhověno.

Toto znění zákona je nesmyslné, neboť takto by bylo daňovému subjektu vždy vyhověno, i kdyby žádal o lhůtu jakkoliv dlouhou.

Dle mého mínění jde o závažnou chybu, kterou je třeba co nejdříve odstranit. Stejně se na to dívá i ministerstvo. To ve svém pokynu⁴² konstatovalo, že došlo k chybné k textaci, neboť to, co je tam uvedeno, nebylo úmyslem zákonodárců. Dále ministerstvo označilo za žádoucí, aby do přijetí novely zákona se toto ustanovení vykládalo stejně jako dnes už neplatící ustanovení § 14 odst. 4 ZSDP.

⁴⁰ § 14 odst. 4 ZSDP

⁴¹ § 36 odst. 3DŘ

⁴² Odbor 43 – Metodika správy daní MF, verze k 3. 6. 2010.

Musím říct, že tento postoj ministerstva nechápu. Nedovedu si totiž představit situaci, kdy se správce daně zachová, jak mu bylo doporučeno, podle ZSDP, daňový subjekt jej na to upozorní a správce daně se bude hájit tím, že se sice skutečně nezachoval tak, jak je uvedeno v DŘ, ale protože je v DŘ chyba, bylo „žádoucí“, aby se zachoval tak, jak se zachoval. Až dosud jsem si myslela, že český právní systém nezná takovou pragmatičnost, jaká je typická např. pro rozsudky Soudního dvora Evropské unie, u kterých je běžné, že Soudní dvůr nevykládá legislativu podle toho, jak je otextována, ale dle toho, co jí bylo zamýšleno. Domnívala jsem se, že v českém právním řádu záleží pouze na tom, jaké je znění zákona bez ohledu na to, jaký měl mít smysl.

Sice chápu, že důsledným dodržování tohoto ustanovení DŘ se může správce daně dostávat do nepříjemných či dokonce až nesmyslných situací, ale je to způsobeno vinou zákonodárců. Nemyslím si tedy, že by na to měly doplácet daňové subjekty, proto se s názorem ministerstva neztotožňuji.

Nicméně, je to jen můj osobní názor na daný problém. Abych se ale vrátila k původní myšlence. Pokud by se správce daně skutečně zachoval podle rady ministerstva, daňový subjekt by byl oprávněn se proti tomu bránit, třeba i žalobou u soudu. Domnívám se, že správce daně by své jednání nemohl obhájit. Ministerstvo jej totiž vlastně „navádí“ k jednání, které odporuje zákonu. Pro správce daně by tedy uposlechnutí pokynu ministerstva mohlo představovat nepříjemné potíže.

4 Analýza pozitiv a negativ nové legislativy a její vyhodnocení

V této kapitole mě budou zajímat ustanovení daňového řádu s jejich přednostmi a nedostatky, ovšem s jejich důsledky, které se projevují nebo by se mohly projevit v praxi. Svůj rozbor zaměřím opět na daňovou kontrolu, případně na ta ustanovení zákona, která s ní úzce souvisejí.

4.1 Přínosy a nedostatky daňového řádu v oblasti daňové kontroly

Jedním z nedostatků ZSDP byla absence **definice daňové kontroly**. Vymežit daňovou kontrolu se pokoušely některé judikáty Nejvyššího správního soudu, bohužel však značně nejednotně. Našli bychom zde názor, že daňová kontrola je *úkonem* směřujícím k dodatečnému stanovení daně a je typická pro *řízení vyměřovací*.⁴³ V jiném rozsudku byla DK vymezena jako dílčí *procesní postup* v rámci daňového řízení.⁴⁴ Další rozsudek stanovil, že vyměření nebo doměření daně jsou fázemi vyměřovacího řízení, které *je zahájeno vydáním platebního nebo dodatečného platebního výměru*.⁴⁵ Tady ovšem docházelo ke kolizi, protože dle rozsudku, který jsem zmínila jako první, probíhala DK obvykle v rámci vyměřovacího řízení. To však částečně popírá třetí z uvedených rozsudků, neboť dodatečný platební výměr bývá až důsledkem DK. Z toho pak vyplývá, že DK nemůže probíhat v rámci vyměřovacího řízení, když to je zahájeno až na základě jejího výsledku.

Nutno říci, že na tento nedostatek reagoval DŘ jen částečně, protože ani ten ve svých ustanoveních neobsahuje definici DK. Alespoň však precizně vymezuje, co je **předmětem DK**. Z podstaty DŘ také vyplývá, že DK je spjata především s řízením *doměřovacím*.

⁴³ Rozsudek č. j. 5 Afs 223/2004.

⁴⁴ Rozsudek č. j. 2 Afs 144/2004.

⁴⁵ Rozsudek č. j. 5 Afs 42/2004.

Domnívám se, že definice daňové kontroly, stejně jako definice jiných pojmů, by měla být teoretickým základem, ze kterého se pak při její úpravě vychází, a proto by měla být v zákoně uvedena. Fakt, že tam není, si vysvětluji tak, že zákonodárci se rozhodli upřednostnit praktičnost před formálností. Nezabývali se proto ryze teoretickým definováním, ale zaměřili se na určení předmětu daňové kontroly, což je mnohem podstatnější právě z praktického hlediska. Správce daně musí totiž v souladu se zákonem přesně vymezit předmět daňové kontroly, kterou hodlá zahájit. Zákonná opora v podobě definice *předmětu* DK je proto pro něj velmi podstatná. Naopak absence definice *daňové kontroly* by pravděpodobně neměla správci daně způsobovat při jejím provádění žádné problémy.

4.1.1 Zahájení daňové kontroly

DŘ podrobně upravuje **zahájení DK**. Reaguje tak na nedostatek ZSDP, který tuto úpravu neobsahoval, přestože okamžik zahájení DK je velmi důležitý jak pro správce daně tak i pro daňový subjekt.⁴⁶

Aby došlo k **zahájení DK**, musí být splněny *tři podmínky* (a platí, že DK bude zahájena až po vyhovění podmínce, k jejímuž splnění došlo nejpozději).

Zprvė musí správce daně učinit **úkon vůči daňovému subjektu**. Nemůže se tedy rozhodnout, že zahajuje DK a jen tak – bez vědomí daňového subjektu – to zaznamenat do protokolu.

Zadruhé musí **vymezit předmět a rozsah daňové kontroly**. Předmětem DK správce daně vymezuje, na kterou daň v rámci kterého zdaňovacího období se zaměří. Rozsahem DK pak určuje, kterým konkrétním oblastem se bude v rámci stanoveného předmětu DK věnovat.⁴⁷

Tím, že správce daně přesně vymezí nejen předmět, ale i *rozsah DK*, vychází vlastně daňovému subjektu vstříc. Ten má díky tomu přesnou vědomost o tom, na co se správce daně zaměří nebo kde má správce daně nějaké pochybnosti. Pro daňový subjekt z toho také vyplývá, že ostatní oblasti shledává správce daně v pořádku.

⁴⁶ Daňový subjekt např. nemůže po zahájení DK podat daňové tvrzení či dodatečné daňové tvrzení (týkající se předmětu DK).

⁴⁷ Předmět daně bude např. daň z přidané hodnoty za rok 2010. Dle rozsahu ji můžeme rozčlenit na daň na vstupu a daň na výstupu.

V případě, že by správce daně rozsah DK nevymezil, má se zato, že bude provádět DK v plném rozsahu. Během provádění DK může správce daně rozsah DK změnit, a to jak zúžit, tak i rozšířit. Předmět DK však zůstává zachován.

Příklad 4.1.1.1

*Příkladem rozšíření DK může být situace, kdy správce daně vymezí předmět DK – daň silniční za poslední zdaňovací období. Daňový subjekt vlastní 3 vozidla (2 osobní a 1 nákladní). Správce daně rozhodne, že DK zaměří pouze na nákladní automobil (rozsah DK). V průběhu DK nastanou skutečnosti (pro náš příklad je nepodstatné, jaké), které přimějí správce daně k tomu, že **rozšíří DK** i na jeden z osobních automobilů.*

Rozšíření rozsahu (na rozdíl od zúžení) má vliv na možnost opakování DK. Obecně totiž platí, že nelze opakovat DK v tom rozsahu, v jakém už byla jednou ukončena.

Příklad 4.1.1.2

Pokud by správce daně v mém příkladu chtěl z nějakého důvodu opakovat DK, může se tato opakovaná DK vztahovat pouze na ten z osobních automobilů, který nebyl zahrnut do předchozí DK vůbec.⁴⁸

Problematika rozšiřování rozsahu DK, myslím, nepůsobí v praxi žádné potíže. Jiná situace ovšem nastává u zúžení rozsahu DK.

Příklad 4.1.1.3a

*Správce daně na počátku DK určil, že bude kontrolovat všechna vozidla daňového subjektu. Později však došel k názoru, že je to zbytečné, a **zúžil** rozsah DK pouze na nákladní automobil.*

Když jsem tento příklad konzultovala s úřední osobou správce daně, narazila jsem na zajímavou skutečnost. Přestože problematika zúžení DK byla obsažena už i v ZSDP, tento

⁴⁸ Za předpokladu splnění konkrétních podmínek uvedených v § 85 odst. 5 DŘ by bylo možno opakovat DK i u již dříve kontrolovaných vozidel.

správce daně si ještě ani teď nedovedl představit, jak by tato situace mohla nastat v praxi. Příklad jsem tedy rozvedla podrobněji.

Příklad 4.1.1.3b

Správce daně při zahájení DK stanovil, že podrobí kontrole daň silniční za poslední zdaňovací období a zaměří se na nákladní i oba osobní automobily. Když prověří všechny skutečnosti týkající se nákladního automobilu a neshledá žádné nesrovnalosti, dojde k závěru, že je zbytečné kontrolovat i osobní automobily. Proto zúží daňovou kontrolu pouze na nákladní automobil.

Po tomto výkladu správce daně souhlasil, že taková situace by skutečně mohla nastat. Fakt, že správce daně s mnohaletými zkušenostmi v oblasti správy daní nikdy ve své praxi nenarazil na zúžení rozsahu DK, jistě svědčí o tom, že k němu dochází jen velmi zřídka.

Polemika správce daně s tímto ustanovením zákona však šla ještě dále. V komentáři ⁴⁹ k ustanovení týkající se opakování daňové kontroly (§ 85 odst. 5 DŘ) došli autoři z právního pohledu k názoru, že omezující podmínky stanovené DŘ pro opakování DK se budou vztahovat i na oba osobní automobily, přestože je správce daně vůbec neproověřil. Dotazovaný správce daně se nad tím pozastavoval, neboť z hlediska správy daní není v tomto výkladu přílišná logika. Proč by nemohl prověřovat něco, co ještě nikdy předtím kontrole nepodrobil?

Souhlasím s tímto názorem správce daně. Autoři uvedeného komentáře se pravděpodobně zaměřili čistě na právní rozbor zákona a nedomýšleli praktické následky pro správu daní. Protože se však už příliš pohybují v právníkové rovině, nedovedu posoudit, zda lze skutečně z právního hlediska uvedené ustanovení takto vykládat. Pak by to znamenalo problém, který by správce daně mohl velmi zkomplikovat situaci. Proto by bylo nutné jej co nejdříve vyřešit.

Třetí podmínkou pro zahájení DK je, že správce daně musí **fakticky začít** kontrolovat (např. začít prověřovat účetní doklady daňového subjektu).

⁴⁹ Viz. Lichnovský, Ondrýsek (2010)

Nebude postačovat, aby správce daně vyzval daňový subjekt např. k předložení dokladů ke kontrole. Třetí podmínka bude splněna až ve chvíli, kdy bude mít správce daně tyto doklady skutečně k dispozici.

Tím, že zahájení DK musí být spojeno s **faktickým započítáním kontroly**, je chráněn daňový subjekt před případným formálním zahájením DK, kterým správce daně sleduje pouze zastavení běhu lhůty pro stanovení daně.

Daňový subjekt má povinnost **umožnit** správci daně **zahájit DK**. Tuto povinnost měl i dle ZSDP. Pokud ji ovšem nesplnil, pro správce daně to znamenalo značné komplikace. Daňový subjekt tak de facto ovlivňoval, zda bude DK zahájena či nikoliv. DŘ pro takový případ stanovuje jasné pravidlo. Jestliže daňový subjekt neumožní zahájení DK, a to ani na výzvu, může správce daně *stanovit daň dle pomůcek*.

Na druhou stranu však, protože cílem správy daní je vybrat daň ve správné výši a ne „trestat“ daňový subjekt za jeho nesoučinnost stanovením vyšší daňové povinnosti, než odpovídá skutečnosti, měl by správce daně zvážit, jestli není možné se stanovení daně podle pomůcek vyhnout, ať už se součinností daňového subjektu⁵⁰ nebo i bez ní.

V této souvislosti bych ještě zmínila konkrétní situaci, ve které by nebylo vhodné stanovovat daň na základě pomůcek. Může se stát, že daňový subjekt neumožní zahájení DK proto, že se o výzvě správce daně vůbec nedozvěděl. Mám namysli případ, kdy došlo k *doručení* výzvy k zahájení DK daňovému subjektu *fikci*.⁵¹ Správce daně by se pak měl pokusit zjistit, ještě před tím, než přejde na pomůcky, zda daňovému subjektu nebránily převzít výzvu nějaké objektivní okolnosti. Podle mého názoru, by měl být volen pokud možno vždy tento šetrnější postup, protože stanovení daně dle pomůcek je výrazným zásahem do práv daňového subjektu.

Považuji za žádoucí dodat, že stanovení daně podle pomůcek nemusí vždy znamenat pro daňový subjekt nevýhodu. V praxi mohou nastat případy, i když spíše výjimečně, kdy má daňový subjekt takové daňové úniky, že může téměř s jistotou tvrdit, že, i když mu správce daně stanoví daň podle pomůcek, nikdy se nedostane na takovou výši, jaká je jeho skutečná daňová povinnost.

⁵⁰ Má se tím namysli, že daňový subjekt sice neumožní zahájení DK, ale snaží se jinými způsoby pomoci správci daně stanovit daň ve správné výši.

⁵¹ viz. § 47 DŘ

V tomto případě by tedy bylo pro daňový subjekt skutečně výhodnější, kdyby správci daně provést daňovou kontrolu neumožnil. Takové situace by mohly představovat pro správu daní značný problém, protože je velmi obtížné je v zákoně nějak podchytit, ale naštěstí k nim dochází jen zřídka.

4.1.2 Provádění daňové kontroly

Při **intenzitě provádění DK** má správce daně na zřeteli několik okolností. Ze zákona je povinen dodržovat zásadu přiměřenosti, tedy nesmí zbytečně přetěžovat daňový subjekt. Ovšem nad tuto zásadu je stavěn vlastní smysl DK, a tím je správné zjištění a stanovení daňové povinnosti.

Domnívám se, že by se mohlo stát, že by správce daně – z obavy, že nevyhoví zásadě přiměřenosti – šetřil práva daňového subjektu v takové míře, která by byla nežádoucí pro správné stanovení daňové povinnosti.

Z toho, že je hlavní důraz kladen právě na správné zjištění daně, pro mě vyplývá, že, je-li to třeba (a je-li to proveditelné), měl by správce daně provádět DK „stoprocentně“, do všech podrobností. Proti tomu se však staví fakt, že takováto DK by byla značně nákladná. Je tedy otázkou, jakou „cestu“ si správce daně zvolí. Zda upřednostní co nejsprávnější výběr daně nebo omezení nákladů na DK. Dle mého názoru by měl správce daně brát v úvahu především to, že příliš úzkým vymezením rozsahu DK (v rámci hospodárnosti) by mohlo docházet k situacím, že úspora nákladů na DK bude mnohem nižší než částka, o kterou stát připraví tím, že nedostatečně prověří tvrzení daňového subjektu.

Nedílnou součástí DK je **dokazování**. Jednou z povinností daňového subjektu v rámci dokazování je předložit všechny důkazy, které má k dispozici nebo o kterých ví, kde se nacházejí.

Zde se však může v praxi vyskytnout problém. Z Listiny základních práv a svobod, ale také z některých mezinárodních smluv ⁵², vyplývá pro Českou republiku povinnost dodržovat zásadu, která říká, že nikdo nesmí být nucen k tomu, aby usvědčil sám sebe. Na tuto zásadu musí

⁵² Např. Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod, Mezinárodní pakt o občanských lidských právech.

správce daně pamatovat vždy, když chce uplatnit ustanovení § 86 odst. 3 písm. e) DŘ, které zakazuje daňovému subjektu zatajovat jakékoliv důkazy.

ZSDP v této souvislosti nehovořil o „důkazních prostředcích“, ale o „dokladech“, jež nesměl daňový subjekt zatajit. Nová úprava v DŘ tak má, kromě zmíněného střetu s obecně garantovanými lidskými právy, ještě další důsledek. Zatímco „doklady“ mohly představovat prakticky jakékoliv dokumenty, „důkazními prostředky“ budou v kontextu s DK jen ty dokumenty, které se vztahují k daňové povinnosti daňového subjektu. Podle mého mínění to znamená, že daňový subjekt nesmí zatajovat pouze tyto důkazy. Ovšem o písemnostech, které se bezprostředně netýkají jeho daňové povinnosti, smí pomlčet. Myslím si však, že tímto je narušeno oprávnění správce daně, které je zakotveno v DŘ, a které správci daně umožňuje přístup ke všem písemnostem, které se týkají daňového subjektu. § 81 odst. 1 DŘ říká, že správce daně má toto oprávnění v rozsahu nezbytně nutném pro zajištění cíle správy daní.

Představuji si následující situaci. Daňový subjekt disponuje nějakým dokladem, který se netýká přímo jeho daňové povinnosti. Proto není povinen jej správci daně předložit. Ovšem kdyby si správce daně doklad prohlédl, mohl by na jeho základě dojít k přesvědčení, že některé informace poskytnuté daňovým subjektem vedoucí ke zjištění jeho daňové povinnosti nejsou průkazné. Z tohoto hlediska by potom byl přístup k tomuto dokladu nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Protože se však doklad, jak jsem řekla, netýká bezprostředně jeho daňové povinnosti, daňový subjekt ho správci daně nepředloží. Ten se proto o možnosti neprůkaznosti jiných dokladů nedozví. Daň bude možná v tomto případě stanovena ve špatné výši. Kdyby však měl daňový subjekt povinnost předložit *všechny* doklady, k chybnému stanovení daně by nedošlo. Proto si myslím, že tato změna v textaci zákona nebyla vhodná.

Povinností správce daně je **vyhotovit protokol** o všech jednáních a ústních podáních. V návaznosti na zásadu hospodárnosti však nelze tuto povinnost brát absolutně. Pokud jsou předmětem jednání okolnosti, které nemají význam pro řízení, bylo by zbytečné o nich sepisovat protokol. Správce daně však musí vždy pečlivě zvážit, zda okolnosti jsou skutečně nepodstatné. V opačném případě by totiž šlo o pochybení správce daně, kdyby protokol nevyhotovil.

Toto je jedna z mnoha situací při správě daní, kdy se musí správce daně rozhodnout dle svého uvážení. Používá se pro to termín „správní uvážení“. Správce daně se rozhoduje víceméně subjektivně, ale vždy musí být schopen své rozhodnutí obhájit z objektivního hlediska.

Domnívám se, že tento postup může být často pro správce daně nepříjemný. Ovšem na druhou stranu zákon nemůže předpokládat všechny situace, které mohou nastat, ani okolnosti, podle kterých je nutné se rozhodovat. Pravdou také je, že někdy správce daně naopak uvítá, že má „volnou ruku“ a není striktně vázán zákonem.

Daňový řád se sice svými ustanoveními snaží tyto situace omezit, ale, jak už jsem řekla, nikdy nebude možné to udělat stoprocentně. Myslím si ale, že tam, kde to možné je, by se k tomu mělo přistoupit, neboť to zaručuje daňovému subjektu větší právní jistotu.

Během DK je správce daně oprávněn **zajistit věci**, o kterých se domnívá, že by mohly později sloužit jako důkazní prostředek. Správce daně si také smí **zapůjčovat věci** od daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na správě daní. Obecně je správce daně povinen zajištěné či zapůjčené věci vrátit.

Jednu z výjimek tvoří případ, kdy jde o věci, s nimiž se nesmí obchodovat bez povolení nebo je jejich prodej přímo zakázán. V tomto případě dochází k *propadnutí věci státu* a nezáleží na tom, zda je vlastník znám nebo ne.

Zde vlastně dochází k *vyvlastění*. Jde o tak velký zásah do práv OZ, že není vyloučeno, že toto oprávnění správce daně zakotvené v § 84 odst. 1 DŘ odporuje LZPS. Správce daně by proto měl být velmi opatrný při uplatňování této pravomoci.

O celém průběhu DK je správce daně povinen sepsat **zprávu o daňové kontrole**. Její součástí musí být *odkazy na protokoly a úřední záznamy*, které byly pořízeny během DK.

Pro daňový subjekt je tato změna v zákoně velmi příznivá, pro správce daně to však znamená velkou administrativní zátěž. Navíc, pokud daňový subjekt nemá příslušný dokument k dispozici, nepostačí pouhý odkaz na něj ve zprávě, správce daně musí daňovému subjektu tuto listinu poskytnout.

V souvislosti s odkazy na protokoly mě zaujala ještě jedna skutečnost. V DŘ je zakotvena povinnost uvést do zprávy také odkaz na *protokol o zahájení DK*, což má spolu s ostatními odkazy, jak už jsem uvedla, zvýšit komfort daňového subjektu.

Domnívám se však, že v tomto případě se jedná o povinnost správce daně trochu zbytečnou, snad až poněkud nesmyslnou. Vždyť zahájení DK je úkonem správce daně, který **vždy** vyžaduje *součinnost daňového subjektu*. Pokud tedy došlo k zahájení DK, musí o tom nutně

existovat protokol, jehož obsah *je daňovému subjektu znám*. Kdyby takový protokol neexistoval, k zahájení DK vůbec nedošlo, a tudíž ani není co uzavírat.

Třetí osoby, které správce daně vyzval, aby se zúčastnily nějakého jednání, mají nárok na **náhradu nákladů**. DŘ zde rozlišuje mezi fyzickou a právnickou osobou. FO má dle znění zákona nárok na *náhradu účelně vynaložených hotových výdajů a ušlého výdělku*. PO přísluší *náhrada účelně vynaložených výdajů, kterými jsou především hotové výdaje a mzdové nároky*. Zákonodárci zde vycházeli z úvahy, že za PO musí vždy jednat pověřená FO. V praxi ale není výjimkou, že i za FO jedná jiná osoba, např. zaměstnanec, který má větší přehled o dění ve firmě než jeho zaměstnavatel. Myslím, že v souladu se zásadou rovnosti by pak měl být i FO přiznán nárok na náhradu mzdových nákladů, přestože to zákon výslovně neuvádí.

4.2 Analýza dalších pozitiv a negativ

V této kapitole, jak jsem již dříve uvedla, se zaměřím na ta ustanovení DŘ, která se sice přímo netýkají daňové kontroly, ale která s ní přesto souvisejí.

S DK je úzce propojena problematika **doručování**. Během provádění DK správce daně vydává výzvy a rozhodnutí, která musejí být daňovému subjektu, případně jiným osobám zúčastněným na správě daní, prokazatelně doručena.

Obecně se dle daňového řádu doručuje FO na *adresu jejich trvalého pobytu*. Pro FO to ale může mít nepříjemné důsledky. DŘ totiž nepočítá s tím, že FO se nemusí zdržovat v místě trvalého pobytu, a neuvádí *tzv. doručovací adresu*, která se zapisuje do evidence obyvatel, pokud FO nechce, aby jí byly poštovní zásilky posílány na adresu trvalého pobytu.

Pokud by tedy zasílal správce daně písemnosti daňovému subjektu na adresu jeho trvalého pobytu a daňový subjekt by se tam nezdržoval, byla by oslabena jeho právní jistota, neboť správce daně by mohl doručit prostřednictvím *fikce doručení*, aniž by měl daňový subjekt faktickou možnost si poštovní zásilku vyzvednout.

DŘ tento nedostatek částečně vyvažuje tím, že umožňuje daňovému subjektu požádat správce daně, aby mu písemnosti zasílal na adresu, která se liší od adresy jeho trvalého pobytu.

Nicméně přes toto oprávnění daňový řád tak trochu komplikuje daňovému subjektu situaci tím, že když si daňový subjekt změní doručovací adresu (v evidenci obyvatel), musí to ještě nahlásit i správci daně. Kdyby DŘ počítal i s doručovací adresou, stačilo by, aby se správce daně podíval do evidence obyvatel, kam má písemnost doručit.

Domnívám se, že takové řešení by bylo plně v souladu se zásadou přiměřenosti vůči daňovému subjektu, která je samotným DŘ opakovaně zdůrazňována.

U doručování se ještě na chvíli zastavím. § 43 DŘ stanovuje obecně, kde všude je možné písemnost doručit. Protože však následující dva paragrafy jednoznačně určují, kde se doručuje fyzickým osobám (§ 44) a kde právnickým osobám (§ 45), je ustanovení § 43, dle mého mínění, zbytečné, neboť správce daně je povinen řídit se speciálními ustanoveními §§ 44 a 45 a nemůže dbát obecné úpravy zakotvené v § 43.

Myslím si, že zde se jedná pouze o formální „nedostatek“, který nemá dopady na praktické využívání ustanovení, dle kterých se doručování řídí.

Součástí ustanovení týkajících se doručování je i úprava institutu **neúčinnosti doručení**. Adresát písemnosti může požádat správce daně o vyslovení neúčinnosti doručení pouze v případě, že si písemnost nemohl vyzvednout ze ***závažného a předem nepředvídatelného důvodu***. V důvodové zprávě k DŘ je uvedeno, že tímto důvodem nemůže být jen *samotná nepřítomnost*, neboť adresát si měl zvolit zástupce pro doručování. Toto pojetí může vést v praxi k řadě problémů u těch adresátů, kteří se doručení nevyhýbají úmyslně, ale pouze se v inkriminovanou dobu nezdržovali na své adrese.

Domnívám se, že v těchto případech pak, bude-li správce daně jednat v souladu s důvodovou zprávou, patrně nevyhoví zásadě proporcionality.

DŘ se ve svých ustanoveních zabývá také problematikou **změny místní příslušnosti**. Změna místní příslušnosti souvisí také s daňovou kontrolou. DŘ uvádí ⁵³, že, pokud by během

⁵³ Viz. § 87 odst. 1 DŘ

provádění DK došlo ke změně místní příslušnosti, pak správce daně, který DK zahájil, *je oprávněn ji dokončit*.⁵⁴

Tato nová úprava sleduje dva důvody. Jednak ulehčí nově příslušnému správci daně, který se nemusí složitě seznamovat s již probíhající DK, a jednak zabrání tomu, aby daňový subjekt svoji nespokojenost se správcem daně řešil tím, že „přejde“ k jinému. První výhoda ovšem není absolutní. Pokud původní místně příslušný správce daně svého práva dokončit DK nevyužije, bude nový správce daně nucen ji převzít.

Myslím si, že možnost správce daně dokončit započatou daňovou kontrolu je pro správce daně výhodná. S oběma důvody, které vedly k jejímu zakotvení do DŘ plně souhlasím. Pokud by daňový subjekt byl „nespokojený“ se svým místně příslušným správcem daně, neměl by to, dle mého názoru, řešit svým přesídlením či přestěhováním. DŘ mu dává možnosti, jak se jinak bránit. Například může podat stížnost na postup správce daně.

Jedním z důvodů pro zahájení DK může být to, že správce daně má nějaké pochybnosti o skutečnostech, které daňový subjekt uvedl do daňového přiznání.

Daňový řád rozlišuje několik lhůt pro **podání daňového přiznání**. Novinkou je, že bere v úvahu i ty daně, které se nevyměřují *za* období, ale *na* období. Konkrétně se jedná o daň z nemovitostí. V ZSDP na něco takového pamatováno nebylo. Vycházelo se z toho, že zákon o daních z nemovitostí má přednost, a proto se daňové přiznání podávalo dle tohoto zákona a ne dle obecného pravidla uvedeného v ZSDP. DŘ však na tuto situaci pamatoval a toto speciální pravidlo zahrnul přímo do svého textu.

Myslím, že ačkoliv tato změna nebyla bezpodmínečně nutná pro hladký průběh správy daní, protože to takto fungovalo bez problémů i před jejím provedením, je přesto její zakotvení změnou pozitivní. Je vždycky lepší, když lze řešení rozličných situací najít na jednom místě a není třeba procházet větší množství materiálů, aby se člověk ujistil, že má jednat právě takovým a takovým způsobem.

Na základě výsledků DK může dojít k **doměření daně**. V této oblasti došlo ke změně ve lhůtách. Jestliže správce daně doměřil daň ve vyšší částce, než tvrdil daňový subjekt, je daňový

⁵⁴ Musí tak činit v souladu se zásadou hospodárnosti ve vztahu k daňovému subjektu. Měl by tedy co nejvíce využívat dožádání, DK by měla probíhat v novém sídle daňového subjektu apod.

subjekt povinen rozdíl zaplatit do 15 dnů ode dne, kdy platební výměr nabyl *právní moci*. Podle ZSDP musel daňový subjekt částku uhradit do 30 dnů od *doručení* platebního výměru.

K tomuto **posunutí lhůty** došlo z toho důvodu, že, pokud se proti odchýlně vyměřené dani daňový subjekt odvolá, bude mít odsunut okamžik splatnosti. Jeho využitím však riskuje, že bude muset zaplatit úrok z prodlení ode dne původní splatnosti, pokud v odvolacím řízení neuspěje. DŘ se tak snaží omezit situace, kdy daňový subjekt daň odvede v původní lhůtě splatnosti a správce daně je pak povinen na základě rozhodnutí odvolacího orgánu chybně stanovenou částku daně, která už byla odvedena, daňovému subjektu vrátit, a to včetně úroku. Nejde však o odkladný účinek, protože ten by se nevztahoval pouze na rozdíl mezi tvrzenou a vyměřenou daní, ale také na daň daňovým subjektem tvrzenou.

Mám zato, že tato změna je výhodná jak pro daňový subjekt, tak pro správce daně. Pokud je daňový subjekt přesvědčen, že mu odvolací orgán dá zapravdu, je pro něj výhodnější, když daň vůbec neodvede, než kdyby ji musel odvést s tím, že mu ji správce daně později vrátí. Pro správce daně (respektive pro stát) je zase výhodou, že, pokud chybně stanovená daň nebyla odvedena, správce daně nebude muset zaplatit daňovému subjektu úrok.

Jestliže např. na základě výsledků daňové kontroly dojde k doměření daně, je daňový subjekt povinen uhradit z rozdílu mezi tvrzenou a doměřenou daní **úrok z prodlení**. DŘ stanovuje, že daňový subjekt je povinen uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení od *pátého pracovního dne* po splatnosti daně a ne ode dne bezprostředně následujícího po splatnosti, jak to uváděl ZSDP.

DŘ tak vlastně vychází daňovým subjektům vstříc, protože počítá s časem, který je potřebný pro převod prostředků mezi platebními institucemi. Nově je totiž stanoveno, že daň je uhrazena až v okamžiku připsání prostředků na účet správce daně ⁵⁵, přičemž zákonodárci předpokládají, že daňové subjekty (přestože daň má být uhrazena nejpozději v den její splatnosti) mnohdy odesílají prostředky až v poslední den lhůty. Nová úprava představuje tedy jednoznačně výhodu pro daňový subjekt, ale je příznivá i pro správce daně, protože jejím důsledkem je omezení zbytečných administrativních úkonů správce daně.

⁵⁵ dle § 166 odst. 1 DŘ

Jednou z možností, jak lze **stanovit daň**, je, že správce daně vyjde z **pomůcek**, které má k dispozici. Tento způsob stanovení daně je v DŘ spojován s nesplněním některé povinnosti ze strany daňového subjektu.⁵⁶ V souvislosti s daňovou kontrolou jsem zmiňovala tento postup správce daně v případě, že daňový subjekt neumožní správci daně zahájit daňovou kontrolu.

Zákon na několika místech výslovně uvádí oprávnění správce daně přejít v takovém případě na pomůcky. Tato konkrétní ustanovení však už nehovoří o tom, že, aby byl správce daně skutečně oprávněn takto jednat, musí být splněny obecné podmínky ustanovení § 98 DŘ („Pomůcky a sjednání daně“).

Není tedy např. možné, aby správce daně stanovil daň podle pomůcek v případě, že daňový subjekt ani na výzvu nepodal daňové přiznání, ale přitom byl správce daně schopen stanovit daň jinak než dle pomůcek (i bez součinnosti daňového subjektu).

Dle mého názoru jsou pak ustanovení DŘ, z jejichž znění lze usuzovat, že to možné je, poněkud zavádějící. Přitom by stačilo pouze doplnit textaci dotčených ustanovení např. o dovětek „za splnění podmínek stanovených v § 98“.

Na závěr této kapitoly trochu odbočím od tématu DK. Chtěla bych se totiž lehce dotknout oblasti, která představuje velice výraznou změnu, kterou přinesl DŘ. Jde o problematiku **daňové exekuce**, jejíž úprava představuje téměř pětinu všech paragrafů daňového řádu. Jedná se o tak rozsáhlou „novinku“ v zákonné úpravě, že se domnívám, že se nijak neprohřeším proti záměru své práce, když se ji rozhodnu zmínit. Vždyť koneckonců celá má práce je zaměřena na poukazování na změny, které zavádí DŘ, byť jsem se zaměřila převážně na jednu konkrétní oblast správy daní.

Předchůdce daňového řádu, ZSDP, byl v souvislosti s daňovou exekucí primárně založen na podpůrném využívání občanského soudního řádu, a proto se touto oblastí zabýval jen okrajově.

Zakotvení ustanovení týkajících se daňové exekuce do daňového řádu považuji za přínosné. Platí zde totéž jako u podávání daňového přiznání k dani silniční, které jsem zmiňovala o něco výše. Je příjemnější, když především daňovému subjektu (protože ten nemusí být vždy zvyklý pracovat se zákony) stačí, když si otevře jeden zákon a tam nalezne vše, co potřebuje, a nemusí si

⁵⁶ Nejčastěji jde o neposkytnutí součinnosti správci daně, ale nemusí se vždy jednat právě o porušení této povinnosti. Může jít např. o nezaviněnou ztrátu dokladů ze strany daňového subjektu.

další informace dohledávat v jiné legislativě. Zjednodušení práce to jistě přinese i správci daně, neboť úpravu ve speciálním zákoně lze oprávněně pokládat za kvalitnější, než je úprava týkající se exekucí obecně.

Přestože DŘ obsahuje poměrně podrobnou úpravu daňové exekuce, je role OSŘ přece jen i nadále nenahraditelná, a to v oblasti, která se týká postavení *poddlužníků*⁵⁷, protože na nich nelze požadovat, aby na vykonávací příkazy vydávané různými orgány veřejné správy reagovali odlišně.

Co se týká poddlužníků, souhlasím se zákonodárci, že pro ně by měl existovat jeden „univerzální“ zákon, kterým jsou povinni se řídit. Jinak by to pro ně mělo stejné negativní důsledky, jako když byly daňové subjekty povinny zjišťovat si znění ustanovení nejen ZSDP ale i OSŘ.

Ostatní otázky ohledně daňové exekuce najdeme upraveny, jak jsem uvedla, přímo v DŘ, což by tedy mělo vést ke zlepšení fungování veřejné správy při vymáhání nedoplatků, stejně jako k posílení právní jistoty osob, které se účastní exekučního řízení.

Pro omezení podpůrného používání jiného zákona hovoří i fakt, že kvalita úpravy daňové exekuce má vliv i na mezinárodní spolupráci finančních správ v rámci zemí Evropské unie při vymáhání daňových pohledávek.

Tímto výčtem různých nedostatků a přínosů daňového řádu bych mohla pokračovat ještě velmi dlouho. Domnívám se však, že pro to, abychom si utvořili alespoň přibližnou představu, co přináší nová zákonná úprava, postačí to, co jsem uvedla. Proto teď přejdu ke shrnutí výše uvedeného.

⁵⁷ Pod pojmem *poddlužník* se rozumí např. zaměstnavatel nebo poskytovatel platebních služeb.

4.3 Vyhodnocení analýzy

Při vytváření daňového řádu měli zákonodárci namysli hlavně to, aby odstranili nedostatky, které komplikovaly uplatňování ZSDP. Největším z těchto nedostatků byla, dle mého názoru, absence úpravy řady postupů, které se při správě daní uplatňují. Buď bylo na správci daně, aby se rozhodl, jak se v konkrétní situaci zachová. Uplatňovalo se zde již dříve zmiňované „správní uvážení“. Následkem toho bylo, že stejné situace řešili různí správci daně různě. Přitom každý z nich mohl oprávněně prohlásit, že jeho jednání bylo v souladu se zákonem, respektive mu neodporovalo.

Nebo musel správce daně vycházet z jiné legislativy či dokonce byly některé otázky ošetřeny jen judikaturou správních soudů. Ta byla navíc často velmi nejednotná.

Myslím, že DŘ se s tímto problémem do značné míry vyrovnal. Je v něm zařazeno velké množství nových nebo zpřesňujících úprav. Samozřejmě se i nadále uplatňuje správní uvážení, ale přece jen v omezenější míře. Je však pravdou, že někteří správci daně si nejsou jistí, zda není spíše na škodu, když se musí řídit striktně podle zákona a nemohou svá rozhodnutí a postupy přizpůsobovat konkrétním situacím.

Já osobně si myslím, že přesnější vymezení v zákoně má za následek zvýšení právní jistoty daňových subjektů či jiných osob zúčastněných na správě daní. Z tohoto pohledu je změna v zákoně rozhodně pozitivní. Ovšem na druhou stranu někdy by nejen správci daně ale i daňové subjekty uvítaly, kdyby se konkrétní situace mohla vyřešit i trochu jinak, než je stanoveno v zákoně. Možná by bylo dobré, kdyby si DŘ „nechával otevřená zadní vrátka“ pro případ, že by v nějaké situaci vedly odůvodněné skutečnosti správce daně k tomu, že by považoval za žádoucí učinit výjimku z pravidel uvedených v DŘ.

Z formálního hlediska pracuje DŘ s přesnějšími definicemi a také s úplně novými pojmy. Co se formálnosti správy daní týče, daňový řád přináší větší a přesnější formální požadavky hlavně na správce daně, ale i na daňové subjekty. Pro správce daně to mnohdy znamená větší administrativní zátěž, přestože jsem při pročítání DŘ měla pocit, že právě tu se DŘ snaží spíše omezovat.

Daňový řád je právě z důvodu podrobnější úpravy mnohem obsáhlejší než byl ZSDP. Nicméně myslím, že i přesto je přehlednější než ZSDP a lze se v něm snadněji orientovat. Na druhou stranu považuji některé jeho formulace za zbytečně složité.

Daňový řád se také snaží eliminovat problémy, které přináší fakt, že různé právní předpisy upravují velmi podobné situace odlišně. Proto se svými zásadami snaží přiblížit zásadám zakotveným ve správním řádu a usiluje tak o srovnatelnost zásad celého veřejného práva.

Po srovnání DŘ se ZSDP jsem došla k názoru, že DŘ obecně zaručuje daňovým subjektům lepší postavení, než jak tomu bylo u ZSDP. Je velmi zdůrazňováno, že správce daně by měl co nejvíce šetřit práva daňového subjektu, měl by ho zatěžovat co nejméně a podobně. Při pročitání zákona jsem občas měla obavu, aby správci daně nebyli nuceni šetřit práva daňových subjektů až příliš. Ovšem navzdory tomu jsem měla v některých situacích naopak pocit, že DŘ daňové subjekty někdy až zbytečně zatěžuje.

DŘ posiluje také postavení třetích osob, které jsou v mnohých procesních právech stavěny na roveň daňovým subjektům.

Když jsem uvedla, že DŘ obsahuje řadu výhod pro daňové subjekty, neznamena to, že se nenajdou oblasti, které představují naopak zpřísnění pro daňové subjekty. Obecně však musím konstatovat, že je jich méně, než těch pro daňový subjekt příznivějších.

Za klad DŘ považuji skutečnost, že DŘ uvádí celou řadu oblastí uceleně na jednom místě v zákoně, zatímco ZSDP se o nich zmiňoval pouze v souvislosti s konkrétními situacemi, navíc většinou pouze okrajově.

Naopak jako nedostatek DŘ se mi jeví skutečnost, že v DŘ není výjimkou, že určitý postup není u konkrétní situace uveden vůbec, neboť vyplývá obvykle z obecných zásad správy daní, výjimečně i z jiné legislativy. Pro daňové subjekty pak může být obtížné ujasnit si všechna svá práva a povinnosti. V této souvislosti bych řekla, že DŘ vyřešil nedostatky ZSDP jen částečně.

Ustanovení DŘ se někdy dostávají do konfliktu např. s LZPS nebo s některými mezinárodními smlouvami. Myslím, že tohle je problém, který by se neměl přehlížet. Může totiž značně komplikovat uplatňování různých oprávnění ze strany správců daně.

Předností DŘ je, že se snaží pamatovat na některé situace, kdy obecná úprava upravuje některé problémy odlišně od jednotlivých konkrétních zákonů. Přestože platí jednoduché pravidlo, dle kterého má speciální úprava vždy přednost, myslím že je dobře, že DŘ některé tyto odlišnosti od obecné úpravy zahrnul přímo do svého textu.

DŘ jako v podstatě každý novější zákon se snaží svými ustanoveními vyhovět požadavkům Evropské unie, která usiluje jednak o sblížení zákonů jednotlivých členských zemí, ale také o zjednodušení spolupráce mezi členskými zeměmi.

Celkově si myslím, že daňový řád vyřešil spoustu nedostatků předešlé právní úpravy. Protože však jde o zcela nový zákon, který se teprve začal uplatňovat v praxi, nebylo ještě možné vyhnout se všem problémům. Mnohé z nich se projeví až časem. Některé jsou však viditelné už nyní a byly zákonodárci přehlédnuty. To dokazuje i fakt, že ještě před účinností DŘ označilo Ministerstvo financí některá ustanovení daňového řádu za chybná.

Některé nedostatky DŘ jsou pouze nepatrné a neměly by mít závažnější následky pro praxi. Často by je, myslím, bylo možno vyřešit jednoduchou úpravou v textaci. Vyskytují se zde však i nedostatky, které považuji za vážnější, tudíž by se měly co nejdříve odstranit.

Abych to shrnula, vypracování daňového řádu znamená, dle mého mínění, přínos pro správu daní, ovšem ještě stále obsahuje množství menších či větších nedostatků. Proto bude nutné na něm dále pracovat a tyto nedostatky odstraňovat.

5 Závěr

Diplomová práce je věnována nové procesní úpravě vybírání daní. Podrobila jsem daňový řád zkoumání, jaký vliv má změna legislativní úpravy na průběh správy daní, na postavení jednotlivých osob zúčastněných na správě daní i daňových správců.

V první části je stručně nastíněn daňový systém České republiky a dále jsou zde uvedeny definice základních pojmů. Poté následuje výčet významnějších změn, které jsou spojeny s novou zákonnou úpravou. Prošla jsem celý daňový řád a alespoň lehce jsem se dotkla většiny oblastí, které upravuje. Při uvádění jednotlivých ustanovení jsem se nedržela precizně pořadí, v jakém je nalezneme v daňovém řádu, ale seřadila jsem je tak, jak na sebe v praxi skutečně navazují.

Druhá kapitola je zaměřena na to, jak probíhá uplatňování daňového řádu ve svých raných počátcích. Je zde popsáno, jakou přípravou prošli pracovníci FÚ a FŘ před účinností daňového řádu. Dále jakou mají v současnosti pracovníci správců daně možnost dotazovat se na konkrétní problémy. Následně jsou uvedeny příklady některých problémů, které se již vyskytly a správci daně si s nimi nevědí rady, proto je na metodických orgánech, aby podaly požadované výklady zákona. Zmínila jsem také případ, kdy i pokyn ministerstva může vést k problémům při správě daní.

Poslední kapitola se zabývá ustanoveními daňové kontroly a některými dalšími, která jsou s daňovou kontrolou provázána. Rozebírala jsem, které změny jsou, dle mého názoru, pozitivní a které naopak ztěžují hladký průběh správy daní. Svá tvrzení jsem podložila několika příklady. Nakonec jsem všechny tyto poznatky vyhodnotila a zobecnila na celý daňový řád.

Daňový řád je nový zákon, který ještě neměl dostatek času na to, aby byly eliminovány všechny jeho nedostatky. K odstranění některých nedostatků dojde patrně velmi brzy, vyřešit některé jiné však bude obtížnější. Další nedostatky se projeví teprve v budoucnu.

Daňový řád však s sebou také přinesl celou řadu pozitivních změn, které se jistě příznivě odrazí na fungování správy daní. Myslím, že hlavní cíl zákonodárců při tvorbě daňového řádu – totiž odstranění co největšího množství nedostatků zákona o správě daní a poplatků – byl do značné míry naplněn a nová legislativní úprava znamená pro správu daní posun k lepšímu.

Domnívám se, že má práce by mohla sloužit jednak k nejzákladnější orientaci ve změnách spojených s novým procesním předpisem, a jednak k zamyšlení se nad možnostmi dalšího vývoje dotváření daňového řádu.

6 Seznam použité literatury

KOBÍK, J. *Daňová kontrola*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2006. 112 s. ISBN 80-7357-170-6.

KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 879 s. ISBN 978-80-7263-528-3.

KOBÍK, J.; KOHOUTKOVÁ, A. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. 186 s. ISBN 978-80-86324-87-6.

LICHNOVSKÝ, O.; ONDRÝSEK, R. *Daňový řád – komentář*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. 512 s. ISBN 978-80-7400-331-8.

VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění

Zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném k 1.1. 2010

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád – s upozorněním na rozdílnost úpravy ve srovnání se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, odbor 43 – Metodika správy daní MF, verze k 3. 6. 2010.

Důvodová zpráva ze dne 19. 11. 2008 k zákonu č. 280/2009 Sb., daňovému řádu

Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, v platném znění (insolvenční zákon)

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, v platném znění

Seznam zkratek

DŘ	daňový řád
ZSDP	zákon o správě daní a poplatků
OSŘ	občanský soudní řád
LZPS	Listina základních práv a svobod ČR
OZ	osoba zúčastněná na správě daní
DK	daňová kontrola
FO	fyzická osoba
PO	právnícká osoba
FÚ	finanční úřad
FŘ	finanční ředitelství

Prohlašuji, že:

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB – TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB – TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB – TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB – TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB – TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB – TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....

Bc. Jana Valentová

Ostrava – Zábřeh,
Prošinova 1598/9
okr. Ostrava - Město

Seznam příloh

Příloha č. 1 Orientační srovnání ustanovení DŘ a ZSDP (tabulka)

Příloha č. 2 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (výňatek)

Příloha č. 3 Zákon ČNR č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků (výňatek)